

Allokering til fast driftssted etter skatteavtalene

Belyst på norsk driftssted av litauisk selskap

Kandidatnummer: 636

Leveringsfrist: 25. april 2015

Antall ord: 17 818



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING.....	1
1.1	Oppgavens emne	1
1.1.1	Bakgrunn for valg av emne	1
1.1.2	Emnets bakenforliggende problemstilling	1
1.2	Selskap X	2
1.2.1	Xs virksomheter.....	2
1.2.2	Xs organisering	3
1.2.3	Funksjonsanalyse av X	3
1.2.4	Xs risikoer.....	4
1.2.5	Xs eiendeler	4
1.3	Avgrensning	4
1.4	Min metode	5
1.5	Den videre fremstillingen.....	5
2	BAKGRUNNSRETTE.....	7
2.1	Relevant norsk internrett	7
2.2	Relevant litauisk internrett	8
2.3	Forholdet mellom internretten og skatteavtalene	9
2.3.1	Spesielt for Norge	9
2.3.2	Spesielt for Litauen.....	11
2.4	EØS/EU-retten og skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelse	11
2.5	Fortolkning av skatteavtaler.....	11
2.5.1	Alminnelige tolkningsprinsipper	11
2.5.2	Skatteavtalenes tolkningsbestemmelser	12
2.5.3	Skatteavtalerettens særegne rettskilder.....	13
3	FORTOLKNING AV AVTL/LITAUEN.....	19
3.1	OECD-kommentarenes relevans og vekt for avtl/Litauen	19
3.1.1	Betydningen av at Litauen ikke er medlem av OECD	19
3.1.2	Betydningen av at avtl/Litauens artikkel 7 avviker fra mønsteravtalen	22
4	ALLOKERINGSREGLENE	23
4.1	Allokeringsreglenes problemstillinger	23
4.2	Fordeling av beskatningsretten	23
4.3	Tilknytningsvilkåret	24
4.3.1	Kan selskapet påvirke tilknytningen?.....	25

4.3.2	Tilknytningsvilkåret i avtl/Litauen	25
4.4	Er fast driftsstedts fortjeneste begrenset oppad?	26
4.5	Selvstendighetsfiksjonen.....	28
4.5.1	Disposisjoner mellom fast driftssted og hovedforetaket	29
4.5.2	Transaksjoner med tredjeparter	33
4.5.3	Transaksjoner med nærstående.....	34
4.5.4	Fremgangsmåten for OECDs autoriserte tilnærming	35
4.5.5	Særegne transaksjoner og disposisjoner	36
5	ALLOKERINGSREGLERENES ANVENDELSE PÅ X.....	47
5.1	Funksjons- og faktumsanalyse av X	47
5.2	Internrettslig skatteplikt	47
5.3	Tilordning av inntekter/kostnader til X NUF.....	47
5.3.1	Entreprenørvirksomheten	47
5.3.2	Arbeidsleievirksomheten	48
5.4	Disposisjoner mellom HK og NUF.....	49
5.4.1	Alternativ løsning: entreprenørintekten allokeres hovedkontoret	52
6	AVSLUTNING.....	53
6.1	Oppsummering av artikkel 7s utvikling.....	53
6.2	Avsluttende betraktninger rundt allokeringensreglene i avtl/Litauen.....	53
6.3	Utviklingen videre: BEPS	53
	LITTERATURLISTE.....	55

1 Innledning

1.1 Oppgavens emne

Oppgavens emne er å redegjøre for gjeldende rett for allokering til fast driftssted etter skatteavtalene. Sentralt for emnet er artikkel 7 i OECDs mønsteravtale, med spesielt fokus på de materielle endringene som følger av at artikkelen ble omskrevet i 2010. I tillegg belyses reglens utvikling og hvordan man finner gjeldende rett for eldre skatteavtaler ved å se på gjeldende rett etter Norges skatteavtale med Litauen fra 1993 (heretter avtl/Litauen).

1.1.1 Bakgrunn for valg av emne

Utenlandske selskapers virksomhet i Norge er ofte i mediens søkelys med fokus på skatteunndragelse. Man kan i den forbindelse spørre hvor lett det er å skille de lovlydige fra de som omgår skattereglene. Kan det tenkes at uklarheter i regelverket fører til beskatning i strid med allmenn rettsoppfatning? Som vi vil se, er det tidvis uklare og divergerende regler for norsk beskatning av utenlandske selskaper, og det kan derfor være utfordrende for skattyter å kjenne gjeldende rett.

Oppgaven er spesielt aktuell på grunn av OECDs endring av artikkel 7 i 2010. I perioden 2010 til 2014 har Norge inngått flere skatteavtaler som inneholder den gamle artikkel 7 enn den nye.¹ De fleste stater som ikke er medlem av OECD velger nemlig å benytte gamle artikkel 7 i sine skatteavtaler.² Mye tilsier derfor at det i lang tid fremover vil være behov for å forholde seg til skatteavtaler med den gamle bestemmelsen.

I oppgaven er avtl/Litauen fra 1993, på grunn av sine særpreg, valgt for å belyse oppgavens emne. Avtalens allokeringsbestemmelse har avvik fra mønsteravtalen, Litauen er ikke medlem av OECD, og avtalen er inngått før allokeringsreglene gjennomgikk en betydelig utvikling.

1.1.2 Emnets bakenforliggende problemstilling

Virksomhet på tvers av landegrensene reiser et viktig skatterettslig spørsmål: Hvordan skal beskatning av grenseoverskridende virksomhet fordeles mellom statene slik at rettferdighet ivaretas både på mellomstatlig plan, og mellom stat og skattyter?

Skattesubjektene danner utgangspunktet for beregning av skattegrunnlagene. I nær sagt alle stater anerkjennes selskap med begrenset ansvar som et skattesubjekt. Selskapets indre enheter

¹ Artikkel 7 før 2010 er benyttet i avtl/Bulgaria (2014), avtl/Malta (2012), avtl/Georgia, avtl/India, avtl/Makedonia og avtl/Portugal (2011), mens den nye artikkel 7 er forhandlet inn i avtl/Belgia (2014), avtl/Nederland, avtl/Storbritannia og avtl/Tyskland (2013).

² Prop.137 S (2013–2014) s. 3

vil derimot ikke være egne skatte- eller rettssubjekter. Når et selskap gjennom indre enheter driver virksomhet i forskjellige land, vil alle disse landene ha interesse i å beskatte selskapet, som er skattesubjektet.

En bærebjelke i den internasjonale skatteretten er armlengdeprinsippet som fingerer uavhengighet mellom nærstående parter for å forhindre forkledd forflytning av fortjeneste mellom selskaper (og dermed ofte mellom land) gjennom internprising. Som vi skal se, anvendes armlengdeprinsippet etter analogi på interne disposisjoner mellom selskapets indre enheter ved at man tenker seg at disse enhetene er uavhengige og selvstendige (selvstendighetsfiksjonen). I slike tilfeller blir, som Stig Sollund skriver, «kontrasten mellom fiksjon og realitet ytterligere forsterket ved at også deler av ett rettssubjekt skal skatterettslig behandles som om det var separat og selvstendig i forhold til den enheten den faktisk og juridisk er en integrert del av»³.

1.2 Selskap X

For å gi emnet en praktisk dimensjon, er oppgavens problemstillinger drøftet i lys av selskap X, et litauisk⁴ selskap med begrenset ansvar som driver virksomhet i Norge. I den videre fremstilling viser «X» til selskapet som sådan, «X HK» til selskapets hovedkontor og «X NUF» til selskapets faste driftssted i Norge.

1.2.1 Xs virksomheter

X driver tre forskjellige inntektsbringende virksomheter. Den største er levering av entreprenørtjenester til generalentreprenører i det norske boligbyggemarkedet (heretter «entreprenørvirksomheten»). X leverer bygningsarbeid, slik som montering av ferdigelementer til hus, utvendig ferdigstillelse og innvendig tømrerarbeid. Leveransene er spesifiserte, med avtalt pris og resultatansvar for X. Entreprenørvirksomheten oppfyller vilkårene til fast driftssted etter avt/Litauen artikkel 5 (3). X har derfor opprettet X NUF i Norge, blant annet for å oppfylle foretaksregisterets registreringsplikt.

Videre driver X med arbeidsleie til norske entreprenører, hvor X stiller personell til disposisjon uten resultatansvar for jobben som utføres (heretter «arbeidsleievirksomheten»). Arbeidene faktureres på timesbasis.

Den siste av Xs virksomheter er prosjektering som utføres av ingeniører ved hovedkontoret på vegne av norske kunder (heretter «prosjekteringsvirksomheten»).

³ Sollund (2010) s. 215

⁴ Selskapet er hjemmehørende i Litauen

1.2.2 Xs organisering

X har daglig ledelse og styre i Vilnius i Litauen. Ved X NUF har selskapet ansatt en daglig leder av NUF-et. Videre har selskapet 21 ansatte som arbeider ved hovedkontoret (ingeniører, regnskapsførere, markedsføringspersonell og administrasjonspersonell) og 182 litauiske fagarbeidere (tømrere mv.) som arbeider i entreprenør- og arbeidsleievirksomheten.

1.2.3 Funksjonsanalyse av X

X HK står for daglig og overordnet ledelse av selskapet, med fokus på utvikling, effektivisering mv.

Hovedkontorets HR-avdeling rekrutterer personell til selskapets virksomheter; hovedsakelig tømrere til entreprenør- og arbeidsleievirksomheten, men også personell til hovedkontoret. HR-avdelingen står for forhandling av arbeidskontrakter, oppsigelser, behandling av langvarig sykefravær og intern opplæring.

Hovedkontoret har en avdeling for styring av arbeidsressursene i entreprenør- og arbeidsleievirksomhetene. Avdelingen mottar bestillingene fra kundene i Norge og fordeler deretter arbeidslagene ved direkte kontakt med lagansvarlig gjennom sin ressursstyringsprogramvare. Avdelingen har oppsyn med arbeidernes totalbelastning og antall arbeidsdager i Norge.

Andre avdelinger ved hovedkontoret er en markedsføringsavdeling som står for all markedsføring av bedriften, en økonomiavdeling som fakturerer, fører regnskap og utbetaler lønn for hele selskapet, og en ingeniøravdeling som leverer prosjekteringstjenester til norske kunder.

Ved X NUF er det ansatt en daglig leder som har ansvar for oppfølging av entreprenørvirksomheten. Han følger opp arbeiderne på byggeplassene, kontrollerer at byggherreforskriften følges, har den daglige oppfølgingen av arbeidernes sykefravær, kortvarige ferier mv. og svarer på praktiske spørsmål arbeiderne har i forbindelse med oppdragene.

X NUF mottar og følger opp reklamasjonssaker fra kunde eller sluttbruker⁵ og tar stilling til om eventuelle mangler skal utbedres, erstatning utbetales mv. Videre fører NUF-et forhandlingene med kundene om rammekontrakter og prislister.

De litauiske arbeiderne er inndelt i arbeidslag ledet av en lagansvarlig som har ansvar for å følge opp sitt lag og sørge for oppdragene utføres som avtalt. Videre er lagansvarlig delegert myndighet til å prise tilleggssarbeid basert på fastsatte satser.

⁵ X kan bli ansvarlig overfor sluttbruker etter bustadoppføringslova § 37

1.2.4 Xs risikoer

Xs virksomhet innebærer flere risikoer. For entreprenørvirksomheten er det blant annet risiko knyttet til kontraktens lønnsomhet og reklamasjoner på resultatansvaret. For prosjekteringsvirksomheten er det en risiko forbundet med ansvar for kvaliteten av prosjekteringsarbeidet. For øvrig har selskapet en risiko for permittering av ansatte ved manglende tilgang på oppdrag og risiko for valutasvingninger.

1.2.5 Xs eiendeler

X har en litauisk kranbil stående i Norge (markedsverdi: 0,5 MNOK (millioner NOK), innkjøpspris: 1 MNOK, skattemessig verdi etter avskrivninger: 0,7 MNOK). Kranbilen ble tidligere brukt for montering av huselementer, men har nå stått ubrukt i over et år fordi lastebilene som kommer med elementene er blitt utstyrt med egen kran.

X har også betalt for utvikling av skreddersydd programvare for koordinering av ressurser. Programvaren har et responsivt brukergrensesnitt, slik at arbeiderne mottar informasjonen på sine mobiltelefoner. Programvaren kostet opprinnelig 1 MNOK å utvikle og har årlige vedlikeholdskostnader på 100 000 NOK. Programvaren har nå en antatt markedsverdi på 3 MNOK.

1.3 Avgrensning

Kjernen for oppgaven er reglene for allokering av fortjeneste til fast driftssted.

Følgende nærliggende emner er utelatt for å begrense oppgavens omfang:

- allokeringsreglene der det ikke foreligger skatteavtale
- fast driftssted for finans- eller forsikringsinstitusjon⁶
- allokering etter indirekte metode⁷
- unntaket før 2010 for innkjøpskontorer⁸

Utenfor oppgavens emne er også spørsmålet om hvor skattyter er hjemmehørende (mønsteravtalen artikkel 4), spørsmålet om når fast driftssted foreligger (artikkel 5), og reglene for avvergelse av dobbeltbeskatning (artikkel 23[A/B] og skatteloven § 16-20).

Oppgaven er avgrenset mot skatteloven § 13-1⁹ og mønsteravtalens artikkel 9, men spørsmålet om når internprisingsreglene anvendes analogisk på disposisjoner mellom fast driftssted og hovedkontor behandles.

⁶ Se 2008-rapporten II-IV

⁷ Mønsteravtalen 2008 artikkel 7 (4) og (6)

⁸ Ibid., artikkel 7 (5)

⁹ Se imidlertid drøftelsen under punkt 4.5.1.3

Oppgaven fokuserer kun på skatterettslige problemstillinger. Tilgrensende rettsområder, slik som regnskapsrett, merverdiavgiftsrett, selskapsrett og strafferett, blir ikke behandlet.

1.4 Min metode

Ved siden av å være en komparativ analyse av gjeldende rett for mønsteravtalen før og etter 2010, har oppgaven også et praktisk aspekt ved drøftelsene av avtl/Litauen og dens anvendelse på X. Denne tosidige metoden er gjennomført løpende gjennom teksten i håp om at de ulike drøftelsene kaster lys over hverandre. Et annet resultat av dette er at beskatning av utenlandsk selskaps faste driftssted i Norge, slik som X NUF, er mer utførlig behandlet i oppgaven enn situasjonen for norske selskaper som driver virksomhet i utlandet.

Juridisk litteratur har fungert både som egen rettskilde og for å gi oversikt over andre rettskilder. I drøftelsene reflekteres dette ved at jeg har henvist direkte til juridisk litteratur der den fungerer som rettskilde, mens jeg ellers har henvist direkte til de underliggende kilder. En utfordring ved bruk av juridisk litteratur har vært den omfattende utviklingen som har skjedd innenfor rettsområdet de siste årene, og som medfører at litteratur fort blir utdatert som kilde til gjeldende rett. Norsk litteratur som gir god veiledning om emnet er *Norsk skatteavtalerett* (2006) utgitt av Wiersholms skatteavdeling (redaktør: dr. juris Arvid Aage Skaar), *Internasjonal inntekts-skatte rett* (2009) av Professor Emeritus Frederik Zimmer og *Norsk internasjonal skatterett* (2011) av Advokatfirmaet Thommessen.

Når det redegjøres for rettsregler innenfor emnets kjerne har jeg forsøkt å belyse alle relevante rettskilder, argumenter og problemstillinger, ofte uten å kunne konkludere med et eksakt svar. For rettsregler utenfor oppgavens kjerne er drøftelsene jevnt over kortere og mindre problematisert.

Rettskildebildet preges av internasjonale rettskilder som reiser spesielle metodespørsmål. Disse er behandlet både i kapittel 2 og 3.

1.5 Den videre fremstillingen

I kapittel 2 og 3 ser vi på bakgrunnsretten og hvordan avtl/Litauen skal fortolkes for å forstå rammene allokeringreglene befinner seg innenfor.

I kapittel 4 ser vi på allokeringreglene, herunder beskatningsfordelingen, tilknytningsvilkåret og selvstendighetsfiksjonen. Drøftelsene fokuserer på gjeldende rett for avtl/Litauen og mønsteravtalen før og etter 2010. I kapittel 5 gjøres det en overordnet anvendelse av allokeringreglene på selskap X.

I kapittel 6 oppsummeres oppgavens hovedpunkter og det gis noen avsluttende bemerkninger.

2 Bakgrunnsretten¹⁰

Bakteppet for skatteavtalenes allokeringerregler dannes av avtalestatenes internrett og skatteavtalerett, folkerettslige prinsipper og skatteavtalenes øvrige bestemmelser. For avtl/Litauen er det derfor interessant å klargjøre relevante regler etter norsk og litauisk internrett og skatteavtalerett.

2.1 Relevant norsk internrett

Skatteplikt til Norge reguleres av lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven/sktl.). Selskaper hjemmehørende i Norge er skattepliktig til Norge for hele sin globale inntekt, jf. sktl. § 2-2 (1) a og (6).

Begrenset skatteplikt til Norge for selskaper hjemmehørende i utlandet reguleres av sktl. § 2-3 (1) b, hvor det heter det at «... selskap ... som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2, plikter å svare skatt av ... formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra ...».

Bestemmelsen oppstiller tre kumulative vilkår: det må være virksomhetsinntekt/-formue, jf. «formue i og inntekt av virksomhet», skattyter må være tilknyttet virksomheten, jf. «vedkommende utøver eller deltar i», og virksomheten må ha tilknytning til Norge, jf. «drives her eller bestyres herfra».

«Inntekt av virksomhet» tilsvarer virksomhetsbegrepet i sktl. §§ 5-1 og 5-30,¹¹ slik at blant annet «fordel vunnet ved omsetning av varer eller tjenester, realisasjon av andre formuesobjekter i virksomheten og avkastning av kapital i virksomheten»¹² er omfattet. Inntektsbegrepet er videre antatt å vise til nettoinntekt, slik rett til fradrag for kostnader pådratt for virksomhetene følger av bestemmelsen.

Skattyters tilknytning til virksomheten er vanligvis oppfylt når selskapet driver virksomheten i eget navn og med egne ansatte. Tilknytning kan også foreligge ved ansettelse av avhengige mellommenn i riket eller hvor virksomheten er deltaker i et deltakerlignet selskap.

Vilkåret om virksomhetens tilknytning til Norge reiser oftest spørsmål. Når en del av selskapets

¹⁰ Begrepet «bakgrunnsretten» brukes her om regler som danner bakteppet for allokeringerreglene, og ikke som en henvisning til deklarasjonslovgivning, slik begrepet ofte brukes i privatretten.

¹¹ Naas (2011) s. 297

¹² Sktl. § 5-30 (1)

virksomhetsutøvelse finner sted i Norge, «drives» virksomheten her. Skjer virksomhetsaktivitetene i annet land, men styres fra Norge, «bestyres» den herfra. Det skal lite til for å oppfylle vilkårene, og virksomhet vil kunne bli ansett for å «drives her» selv om selskapet ikke selv står for de fysiske aktivitetene i Norge.¹³ Gjennomgående kreves det mindre for å bli skattepliktig etter sktl. § 2-3 (1) b enn for å få fast driftssted etter skatteavtalene, slik at spørsmålet sjelden kommer på spissen i skatteavtalesaker.¹⁴

Hvilken inntekt selskapet blir begrenset skattepliktig for, beregnes ved konkret tilordning av inntekts- og kostnadsposter basert på tilknytning til virksomheten, jf. «inntekt av virksomhet». Det er således uten betydning hvor i verden inntektene/kostnadene er realisert.¹⁵ Selskapets gjeld kan fradras i skattepliktig formue når den er «stiftet til fremme av virksomhet som det skal svares skatt av her i riket», jf. § 4-31 (5), og tilsvarende kan gjeldsrenter for slik gjeld fradras i virksomhetsinntekten, jf. § 6-30 (4).

Det er få hjemler i norsk rett for å beskatte disposisjoner mellom driftssted og hovedkontor. Intern overføring av varer, tjenester mv. er ikke «realisasjon» etter sktl. § 9-2, og pengeoverføringer er ikke konsernbidrag etter §§ 10-2 til 10-4. Det kan derimot tenkes at overføring av varer fra Norge til selskapsenhet i utlandet kan resultere i uttaksbeskatning etter § 9-14 eller at avskrivningsreglene i §§ 14-60 flg. kommer til anvendelse.

Etter norsk internrett skal ikke begrenset skattepliktig virksomhet beskattes som om det var uavhengig av hovedforetaket (selvstendighetsfiksjonen).¹⁶ Heller ikke sktl. § 13-1 antas å kunne prise selskapsinterne disposisjoner etter armlengdeprinsippet fordi disposisjoner skjer internt i ett rettssubjekt. Rekkevidden av sktl. § 13-1 er imidlertid usikker (se punkt 4.5.1.3).

Virksomhetsoverskudd skattlegges i Norge med skatt til staten på 27%.¹⁷

2.2 Relevant litauisk internrett

I Litauen reguleres selskapsbeskatning av loven Pelnos Mokesčio Įstatymas Nr. IX-675 av 20 desember 2001 (heretter «PMĮ»). Litauiske selskaper har alminnelig skatteplikt til staten for sin globalinntekt, men et viktig unntak er gjort for inntekt fra fast driftssted i utlandet hvis driftsstedet er i et EØS-land, eller land som Litauen har skatteavtale med, og inntekten er skattepliktig

¹³ Se Rt-2001-512 hvor et svensk selskap benyttet en norsk underentreprenør til å utføre all fysisk aktivitet i Norge.

¹⁴ Naas (2011) s. 304. Se f.eks. Rt-1994-752

¹⁵ Rt-2002-718 s. 723-724

¹⁶ Rt-2008-233 avs. 48, Rt-2011-999 avs. 47

¹⁷ Stortingets skattevedtak § 3-5, jf. sktl. §§ 3-2 og 2-36 (2)

i denne staten.¹⁸ I så fall unntas inntekten fra litauisk inntektsgrunnlag. Utenlandsk skatt betalt på driftsstedets inntekt kan derimot ikke krediteres i litauisk skatt, og kostnader pådratt ved driftsstedet er ikke fradragsberettiget i litauisk inntekt.

Litauen skattlegger selskapsoverskudd med en maksimalsats på 15%.¹⁹

2.3 Forholdet mellom internretten og skatteavtalene

Skatteavtaler er folkerettslige traktater bindende for avtalestatene, men deres direkte virkning for skattyterne avhenger av statenes rettstradisjon. I monistiske rettstradisjoner vil traktater ha umiddelbar virkning som internrett, mens i dualistiske rettssystemer må traktater gjennomføres i internretten ved inkorporasjon (traktatteksten gjøres til lov) eller transformasjon (internreglene bringes i overensstemmelse med traktatforpliktelsene). I stater som følger den monistiske tradisjon eller hvor skatteavtalene er inkorporert i internretten vil skattyter vanligvis kunne påberope seg skatteavtalebestemmelsene som positiv rett overfor nasjonale myndigheter og domstoler.

2.3.1 Spesielt for Norge

Lov av 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. (dobbeltbeskatningsavtaleloven) gir regjeringen kompetanse til å inngå skatteavtaler og gjør disse ved inkorporasjon til norsk rett med samme trinnhøyde som lov.

I norsk skatteavtalerett er det lagt til grunn at skatteavtaler ikke kan hjemle skjerpet nasjonal beskatning.²⁰ Dette følger av dobbeltbeskatningsavtaleloven § 1 (1) punkt 1, hvor det heter at staten kan inngå avtaler om «regler for deling av skattefundamentene og herunder innrømme slik lempning i beskatningen at dobbeltbeskatning helt eller delvis unngås». På den annen side kan ikke skatteavtaler i utgangspunktet hjemle fradrag utover det som følger av internretten.

I tilfeller hvor internretten gir skattyter gunstigere behandling enn skatteavtalen, kan skattyter velge at det skal ses bort ifra skatteavtalebestemmelsen.²¹ For kostnaders del vil dette si at skatteavtale ikke kan begrense internrettens fradragsrett.

For å løse skatteavtalerettslige spørsmål, er det etter dette hensiktsmessig å starte med internretten. Gjelder det en inntekt eller gevinst, spør man om skatteplikt foreligger etter statens

¹⁸ PMĲ art. 4 (1)

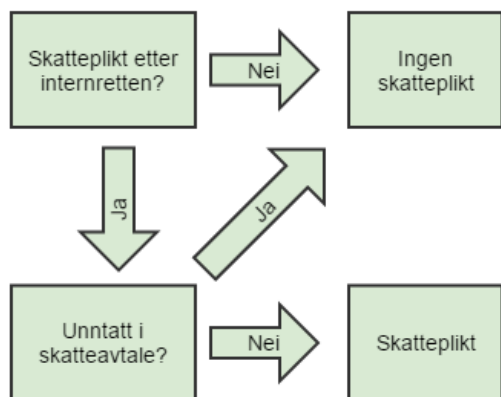
¹⁹ PMĲ art. 5 (1) første punkt. Skattesats på 5% for små selskaper etter visse vilkår (ikke aktuelt for X).

²⁰ Finansdepartementet har bl.a. lagt dette til grunn i Utv-1969-509

²¹ Naas (2011) s. 80

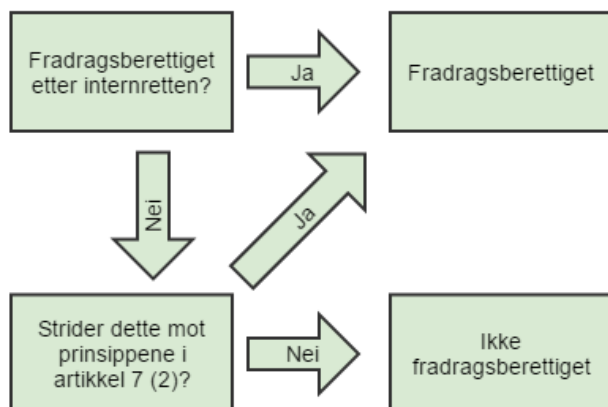
internrett. Er svaret nei, vil inntekten ikke kunne skattlegges, men er svaret ja, ser man til skatteavtalen for å se om staten har frasagt seg beskatningsretten. Er beskatningsretten frasagt i skatteavtale, er inntekten ikke skattepliktig, men er den ikke det, er inntekten skattepliktig.

Fremgangsmåten for inntekter og gevinster kan illustreres på følgende måte:



Gjelder det kostnader eller tap spør man først om fradragsrett foreligger etter internretten. Er svaret ja, vil kostnaden kunne fradras uavhengig av skatteavtalen. Er svaret nei, er utgangspunktet at heller ikke skatteavtalen kan gi rett til fradrag. For selvstendighetsfiksjonen (se punkt 4.5) er internrettens adgang til å nekte fradrag imidlertid noe begrenset ved at det forutsettes at internretten ikke strider mot fiksjonens prinsipper. Et eksempel kan være hvis internretten nekter fradrag for kostnader som ikke er pådratt utelukkende til fordel for driftsstedet.²² Et annet kan være regler som generelt nekter fradrag for fiktive kostnader.²³

Ved allokering av kostnader eller tap etter artikkel 7, kan fremgangsmåten illustreres på følgende måte:



²² OECD-kommentarene 2014 art. 7 punkt 31

²³ *Ibid.*

2.3.2 Spesielt for Litauen

Litauen har et dualistisk rettssystem hvor skatteavtaler gjøres til litauisk lov ved inkorporasjon. På samme måte som for Norge er det også i Litauen antatt at skatteavtaler ikke kan hjemle skjerpet beskatning.²⁴ Dermed vil fremgangsmåten for å løse skatteavtalerettslige spørsmål være den samme etter litauisk og norsk skatteavtalerett.

2.4 EØS/EU-retten²⁵ og skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelse

Norge er medlem av EØS, Litauen av EU, og selv om EUs sekundærlovgivning på skatteområdet ikke er med i EØS-avtalen, er likevel begge landenes skattelovgivning underlagt visse begrensninger, spesielt med hensyn til ikke-diskriminering og forbud mot statsstøtte gjennom gunstige skatte- og avgiftsordninger forbeholdt en spesiell gruppe. Ettersom EØS-avtalen er intern norsk rett²⁶ kan disse rettighetene påberopes av skattyterne. Spesielt sentralt står retten til fri etablering og fri bevegelse av kapital, som krever at nasjonale skatteregler ikke usaklig forskjellsbehandler innenlandske og utenlandske selskaper.

Skatteavtalene har også vanligvis en bestemmelse, mønsteravtalen artikkel 24, som forbyr avtalestatene å diskriminere utenlandske statsborgere og selskaper. Bestemmelsen har noe snevrere rekkevidde enn EU/EØS-rettens ikke-diskrimineringsregler, og får derfor først og fremst betydning for skatteavtaler med stater utenfor EØS.²⁷

2.5 Fortolkning av skatteavtaler

2.5.1 Alminnelige tolkningsprinsipper

Skatteavtaler tolkes etter folkerettslige tolkningsprinsipper for traktater,²⁸ knesatt i Wienkonvensjonen om traktatretten av 23. mai 1969 (Wienkonvensjonen) artiklene 31 til 33.²⁹ Norge har ikke ratifisert traktaten, men tolkningsprinsippene anses som folkerettslig sedvane og derfor forpliktende for Norge.³⁰

²⁴ Vegelyte (2015)

²⁵ Det gis ingen utførlig gjennomgang av den omfattende EØS/EU-retten. Her løftes kun frem emnerelevante problemstillinger.

²⁶ EØS-loven § 1

²⁷ Naas (2011) s. 71

²⁸ Rt-1994-752

²⁹ Zimmer (2009) s. 74

³⁰ Rt-2004-957 avs. 41

Tolkningens utgangspunkt er traktatteksten slik den er avtalt mellom landene. Det tas utgangspunkt i en naturlig objektiv forståelse av traktatens ordlyd, men den skal leses i god tro, i sammenheng med traktatens sammenheng («context») og i lys av traktatens formål («object and purpose»).31 Dette er primære tolkningsmomenter etter Wienkonvensjonen, og må forstås i lys av suverenitetsprinsippet: Det er avtaleteksten i sin sammenheng og med sitt formål statene har bundet seg til.

Når en traktat er vedtatt på flere språk, og det ikke er avtalt at ett av språkene skal ha forrang ved tolkningen, skal det presumeres at tekstene har samme mening på alle språk.³²

Nasjonale forarbeider til skatteavtalene har liten betydning for tolkningen all den tid de ikke dokumenterer en omforent forståelse mellom partene.³³ Statenes felles forarbeider til avtalen kan ilegges vekt som supplerende tolkningsmomenter,³⁴ enten ved at de presiserer eller utfyller en tolkning til støtte for en løsning som utgår fra traktatteksten, eller ved at de klargjør primærkildene der de fører til en løsning som er åpenbart absurd eller urimelig eller ikke fører til en løsning.⁸

2.5.2 Skatteavtalenes tolkningsbestemmelser

Wienkonvensjonens tolkningsregler gjelder for alle traktater, men hvis skatteavtalene selv inneholder tolkningsbestemmelser vil disse etter *lex specialis* ha forrang.³⁵

Mest vanlig i skatteavtaler er egne legaldefinisjoner for hvordan begreper skal forstås, og en generell tolkningsregel om at øvrige begreper skal gis den mening de har i statenes internrett (hentet fra mønsteravtalen artikkel 3(2)). Den generelle bestemmelsen er vanligvis begrenset til å gjelde begreper hvor betydningen ikke fremgår av skatteavtalens sammenheng («context»), herunder blant annet den annen stats intensjoner bak begrepsvalget eller gjeldende forståelse ved avtaleinngåelsen. Artikkel 3(2) er dynamisk, slik at dagens betydning av begrepet etter statenes internrett legges til grunn. En utfordring når begge stater gjør det, er at ulikheter i internrettene kan føre til dobbeltbeskatning eller ikke-beskatning. Dette vil landene vanligvis kunne løse ved gjensidig avtale.

³¹ Wienkonvensjonen art. 31

³² Wienkonvensjonen art. 33 (3 og 4)

³³ Zimmer (2009) s. 77

³⁴ Wienkonvensjonen art. 32

³⁵ Naas (2011) s. 58

2.5.3 Skatteavtalerettens særegne rettskilder

Skatteavtaler er i en rettskildesituasjon hvor en rekke internasjonale rettskilder kan gi veiledning om avtalebestemmelsenes nærmere innhold. Slike rettskilder kan ha relevans og vekt i norsk rett.

Den viktigste internasjonale rettskilden ved tolkning av skatteavtaler er «OECD Model Tax Convention» (heretter «mønsteravtalen»), en mønsterskatteavtale utgitt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD). Første utgave kom i 1963, basert på et arbeid som lå enda lengre tilbake i tid, i internasjonale organisasjoner og ved eksisterende avtaler mellom land.³⁶ De fleste skatteavtaler baseres i dag på mønsteravtalen (samtlige av Norges avtaler etter 1963)³⁷, men statene står fritt til å avtale løsninger som avviker fra mønsteravtalen.³⁸ Mønsteravtalen kommer i en kommentert utgave (heretter «OECD-kommentarene»), som gir veiledning om hvordan mønsteravtalens bestemmelser har blitt forstått og bør forstås.

Videre har OECD utgitt egne internpriseringsretningslinjer, som gir veiledning om hvordan man anvender mønsteravtalens artikkel 9. Det er henvist til retningslinjene fra skatteloven § 13-1 (4), slik at deres relevans som rettskilde er klar.

«Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments» er resultatet av et omfattende arbeid i OECD hvor allokeringsreglene ble revidert. Arbeidet resulterte i en første utgave av rapporten i 2008 (heretter «2008-rapporten»), som førte til endringer i OECD-kommentarene 2008 så langt rapporten var forenlig med daværende bestemmelse. Senere, i 2010, førte rapporten til vedtakelsen av en ny artikkel 7, slik at den rapportens tilnærming kunne gjennomføres fullt ut. Rapporten ble oppdatert i 2010 (heretter «2010-rapporten») med henvisninger som reflekterer den nye bestemmelsen. Rapporten er ment som supplerende veiledning til OECD-kommentarene.³⁹

«United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries» (heretter «FNs mønsteravtale») kom første gang i 1980 basert på OECDs mønsteravtale (sist revidert i 2011). FNs mønsteravtale har til formål å beskytte utviklingslandenes økonomiske interesser, blant annet ved større innslag av kildestatsbeskatning.

³⁶ Bl.a. skatteavtalen mellom Tyskland og Italia (1925) som dannet mønster for ca. 30 stater i mellomkrigstiden.

³⁷ Naas (2011) s. 83

³⁸ Blokker (2008) s. 22

³⁹ OECD-kommentarene 2008 art. 7 punkt 7 og 2014 art. 7 punkt 9

At disse rettskildene kan ha relevans i norsk skatteavtalerett er ikke omstridt, men deres nærmere rettskildebetydning er under visse omstendigheter uklar. Spesielt viktig i denne sammenheng er OECD-kommentarene.

2.5.3.1 *Er statene forpliktet til å følge OECD-kommentarene?*

OECD-kommentarenes rettslige status har vært gjenstand for diskusjon i internasjonale fora,⁴⁰ og et spørsmål er om statene som benytter mønsteravtalen er forpliktet til å følge OECD-kommentarene. Praksis viser at statene har ulik forståelse av hvor bundet de i så fall er.⁴¹

Problemstillingen er lite behandlet i norsk juridisk teori, men de fleste forfattere ser ut til å forutsette at avtalen/kommentarene ikke er bindende.⁴² Norske myndigheter har ikke uttalt seg direkte om spørsmålet, men da det ble henvist til OECDs internprisingsretningslinjer i sktl. § 13-1 var ikke dette fordi myndighetene anså seg forpliktet til å følge dem, men fordi de ønsket å følge OECDs anbefaling.⁴³

Det formelle utgangspunkt er at OECD har anbefalt medlemslandene å bruke mønsteravtalen og kommentarene, og internasjonale organisasjoners anbefalinger er i utgangspunktet ikke bindende,⁴⁴ slik at medlemslandene neppe er formelt forpliktet.⁴⁵

En tilnærming er at OECDs anbefaling er internasjonal sedvanerett (krever statspraksis og opinio juris)⁴⁶. Med tanke på det formelle utgangspunkt og debatten rundt temaet er det likevel grunn til å tro at nødvendig opinio juris i landene ikke foreligger. Det har også vært hevdet at statene kan være forpliktet til å følge OECD-kommentarene når de ved inngåelse av skatteavtale ikke uttrykkelig har formidlet et annet standpunkt, basert på passivitetslæren (avtale ved konkludent atferd) eller estoppeldoktrinen (at man gir den annen part inntrykk av at man aksepterer en rettstilstand, og denne handler i tiltro til dette inntrykket). Det er imidlertid vanskelig å argumentere for at vilkårene om foranledning til aktiv handling⁴⁷ eller klar representasjon⁴⁸

⁴⁰ En konferanse om temaet ble avholdt ved Leiden Universitet i Nederland september 2006, som resulterte i boka *The Legal Status of the OECD Commentaries* i 2008 av Sjoerd Douma og Frank Engelen (red.)

⁴¹ Lang (2012) s. 5-6

⁴² Bl.a. Zimmer (2009) s. 55, Naas (2011) s. 83, Skaar (2006) s. 57-58

⁴³ Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s. 13

⁴⁴ Ruud/Ulfstein (2011) s. 71

⁴⁵ Blokker (2008) s. 18

⁴⁶ Den internasjonale domstolen i Haag har gitt uttrykk for at FNs generalforsamlings resolusjoner (som er ikke-bindende uttalelser) kan gi uttrykk for internasjonal sedvanerett. Se «Legality of the threat or use of nuclear weapons», rådgivende uttalelse, ICJ 1996, Ruud/Ulfstein (2011) s. 72 og ICJs statutter art. 38 (1) b

⁴⁷ Ruud/Ulfstein (2011) s. 72

⁴⁸ Thirlway (2008) s. 40

generelt foreligger i skatteavtaleforhandlinger, slik at spørsmålet må avgjøres spesifikt for hver enkelt avtale.

Selv om statene ikke er rettslig forpliktet til å følge OECD-kommentarene, vil de likevel i praksis ofte føle seg forpliktet til å følge anbefalingene.⁴⁹

2.5.3.2 Nærmere om OECD-kommentarenes relevans og vekt

Høyesterett har slått fast OECD-kommentarenes relevans i norsk skatteavtalerett,⁵⁰ og kommentarene gis i praksis stor vekt.⁵¹ I Litauen har Lietuvos Respublikos Aukščiausiasis Teisma (Litauens øverste domstol) i ulike saker benyttet OECD-kommentarene ved tolkning av skatteavtaler, men i et færre antall saker enn i Norge.⁵²

Høyesterett har også ved flere anledninger benyttet reviderte kommentarer på eldre skatteavtaler når de nye kommentarene viser til en mønsteravtalebestemmelse likelydende skatteavtalens bestemmelse. I Litauen er spørsmålet om reviderte kommentarers relevans foreløpig ikke prøvd for s (Litauens øverste domstol) og det er derfor usikkert om anvendelsen av reviderte kommentarer vil godtas.⁵³

Selv om OECD-kommentarenes relevans ikke er omstridt, er det uklart hva som er deres rettslig grunnlag. Det er i juridisk teori presentert minst fem mulige tilnærminger:

(1) Kommentarene anses som «context» etter Wienkonvensjonen art. 31 (primært fortolkningsmiddel)⁵⁴ fordi de danner det rettslige bakteppe ved avtaleinngåelsen. En naturlig forståelse av artikkel 31 er imidlertid at «context»-dokumenter må være utarbeidet i forbindelse med den konkrete skatteavtale,⁵⁵ og tilnærmingen er derfor omstridt.⁵⁶

(2) Kommentarene anses å være forarbeider etter Wienkonvensjonen art. 32 (supplerende tolkningsmiddel) begrunnet i statenes deltakelse i OECD-arbeidet. Også her taler ordlyden imidlertid for at kun dokumenter utarbeidet i forbindelse med den konkrete skatteavtale kan utgjøre

⁴⁹ Blokker (2008) s. 18-20

⁵⁰ Rt-1984-99, Rt-1994-752, Rt-1997-653, Rt-2001-512, Rt-2004-957

⁵¹ Skaar (2006) s. 61

⁵² Vegelyte (2015). OECD-kommentarene er benyttet i to saker ved tolkning av skatteavtalenes artikkel 5.

⁵³ Vegelyte (2015). I sakene om artikkel 5 var ikke aktuelle kommentarer reviderte.

⁵⁴ Se punkt 2.5.1

⁵⁵ Wienkonvensjonen art. 31 (2)

⁵⁶ Skaar (2006) s. 61, Vogel (1997) punkt 79a

forarbeider. Norge har også gitt kommentarene større vekt enn som supplerende tolkningsmiddel, slik at tilnærmingen for Norges del vil stride med Wienkonvensjonen.⁵⁷

(3) Kommentarene tenkes å være bestemmende for hva som er «the ordinary meaning» eller «special meaning» til skatteavtalenes begreper (primært fortolkningsmiddel).⁵⁸ Avtalepartene presumeres i så fall å ha gitt ordene den betydning som fremkommer i kommentarene ved inngåelsen av avtalen. Dette kan være betenkelig hvis det ikke fremgår av traktatforarbeidene e.l. at partene har overveid spørsmålet.

(4) Kommentarene anses som «soft law» grunnet i statenes forpliktelse til å vurdere OECD-kommentarene ved tolkningen. Tilnærmingen står sterkest for OECD-medlemsland, som igjen kan føre til en ubalansert tolkningssituasjon i avtaler mellom medlem og ikke-medlem.

(5) Kommentarenes relevans grunnes i «principles of logic and good sense»⁵⁹. Wienkonvensjonens artikkel 31 til 33 regulerer ikke uttømmende alle tolkningsprinsipper, og det er derfor rom for utfyllende prinsipper.⁶⁰

2.5.3.3 *Spesielt om reviderte kommentarers relevans og vekt*

Spørsmålet om reviderte kommentarers relevans kom første gang opp i 1977, da OECDs opprinnelige utkast fra 1963 ble erstattet av en revidert mønsteravtale og kommentarer. OECDs innstilling er at eldre avtaler skal tolkes «in the spirit of the revised Commentaries».⁶¹ Slike revideringer har i ettertid kommet regelmessig, og på flere rettsområder gjenspeiler de betydelig utvikling.

Norges Høyesterett har i stor grad fulgt OECDs innstilling til spørsmålet, og det er entydig rettspraksis for at reviderte kommentarene er relevante for eldre skatteavtaler der bestemmelsen er lik.⁶² I Rt. 1984 s. 99 *Alaska* gir Høyesterett 1977-kommentarene utfyllende virkning for en skatteavtale basert på mønsteravtalen 1963.⁶³ Senere, i Rt. 1994 s. 752 *Alphawell* uttaler Høyesterett at «kommentarene til 1977-utgaven må også legges til grunn for tolkingen av modellkonvensjonens 1963-utgave».⁶⁴ I Rt. 2004 s. 957 *PGS*, hvor 1977- og 2003-kommentarene ble

⁵⁷ Skaar (1991) s. 47, Skaar (2006) s. 58-59

⁵⁸ Wienkonvensjonen art. 31(1) og (4)

⁵⁹ Ward (2005) s. 27

⁶⁰ Zimmer (2009) s. 79, Ward (2005) s. 27-31

⁶¹ OECD-kommentarene 2014 Introduction punkt 33

⁶² I tillegg til nevnte dommer: Rt-1997-653

⁶³ Rt-1984-99 s. 105

⁶⁴ Rt-1994-752 s. 760

brukt ved tolkning av avtale fra 1978 basert på 1963-mønsteravtalen, viser Høyesterett til OECD-kommentarenes eget standpunkt og fremhever at det i saken dreier seg om en bestemmelse som tilsvarer mønsteravtalens bestemmelse samt at de aktuelle kommentarene gir en sammenfatning av OECD-landenes senere praksis.⁶⁵

Det rettslige grunnlaget for reviderte kommentarers relevans vil antakeligvis kunne være «soft law» eller «principles of logic and good sense». Eventuelt kan man se på dem som etterfølgende avtale eller praksis (som etablerer avtale) mellom statene etter Wienkovensjonen art. 31 (3), men også her er gode argumenter mot å anse statenes arbeid i OECD (gitt at de er OECD-medlemmer) for indirekte å danne en folkerettslig avtale eller bindende praksis for partene.

Det finnes argumenter for at reviderte kommentarer ikke burde ha slik vekt. Suverenitetsprinsippet tilsier at statene kun har bundet seg til det som ble avtalt ved avtaleinngåelsen. Det er begrenset hvor stor innvirkning uforutsett etterfølgende utvikling kan ha på statenes rettslige forpliktelser. Benyttes reviderte kommentarer for å endre det materielle innhold i en bestemmelse, uten å gå veien om ordlydsendring og ny traktatforhandling, undergraves statenes suverenitet.

Etter Høyesteretts praksis må likevel utgangspunktet være at reviderte kommentarer er relevant ved tolkning av eldre skatteavtaler. Det er uproblematisk når reviderte kommentarer kaster lys over nye problemstillinger, eller virker utfyllende på eksisterende veiledning. Går derimot reviderte kommentarer på tvers av tidligere kommentarer kan det være grunn til å utvise varsomhet. Spørsmålet må avgjøres konkret for den enkelte kommentar. Problematikken kan være spesielt aktuell for OECD-kommentarene 2008, ettersom 2008-rapportens konklusjoner er løsrevet fra tidligere praksis og forståelse.⁶⁶

2.5.3.3.1 Kommentarer til endrede bestemmelser

Mønsteravtalen artikkel 7 med kommentarer, som avtl/Litauens bestemmelse er basert på, ble endret i 2010 for å gjenspeile OECDs autoriserte tilnærming. OECD-kommentarene etter 2010 for artikkel 7 vil derfor ikke være relevant ved tolkningen av avtl/Litauen, i hvert fall ikke når reviderte kommentarer gjenspeiler det nye materielle innholdet i bestemmelsen.⁶⁷ Av denne grunn følger OECD-kommentarene 2008 som vedlegg til kommentarutgavene etter 2010, ettersom disse fortsatt vil ha relevans for eldre skatteavtaler.

⁶⁵ Rt-2004-957 avs. 49

⁶⁶ 2008-rapporten Introduksjon punkt 3

⁶⁷ OECD-kommentarene 2014 Introduction punkt 35

Det kan spørres om ikke utfyllende/klargjørende kommentarer for den nye bestemmelsen kan brukes ved tolkning av den eldre bestemmelsen, når de ikke er i strid med det materielle innholdet i den gamle bestemmelsen. OECD-kommentarene kan forstås slik at det kun er når de bryter mot det materielle innhold i den gamle bestemmelsen at de ikke lenger vil ha relevans, jf. «different in substance».⁶⁸ Problemstillingen er nær sagt ikke behandlet i praksis eller juridisk teori. Min oppfatning er at det vil være nyttig for utviklingen av artikkel 7 før 2010, som brukes i mange skatteavtaler, at reviderte kommentarer etter 2010 gis relevans i klargjørende tilfeller. Dette må i så fall vurderes konkret hvor det skulle være aktuelt, og man vil måtte se hen til hvilke andre rettskilder som er tilgjengelig, om løsningen utfordrer ordlyden, om hensynet til statenes suverenitet taler imot og hvor tilfredsstillende de alternative løsninger er. En annen løsning vil være at OECD velger å komme med reviderte kommentarer til artikkel 7 før 2010.

⁶⁸ *Ibid.*

3 Fortolkning av avtl/Litauen

For å forebygge dobbeltbeskatning inngikk Norge i 1993 skatteavtale med Litauen⁶⁹ basert på OECDs mønsteravtale med visse innslag av FNs mønsteravtale.⁷⁰ Litauen er ikke medlem av OECD. I det følgende gis det en nærmere redegjørelse for hvordan avtl/Litauen skal fortolkes.

Avtl/Litauen skal tolkes i tråd med alminnelige folkerettslige tolkningsprinsipper. Avtalen foreligger på tre språk: norsk, litauisk og engelsk, hvorav ingen har forrang. Avtaleteksten skal derfor presumeres å ha samme betydning på alle språk.

3.1 OECD-kommentarenes relevans og vekt for avtl/Litauen

Som nevnt har OECD-kommentarene (også reviderte) relevans i norsk skatteavtalerett. Spørsmålet i det følgende er hvilken betydning (hvis noen) det har at Litauen ikke er medlem av OECD (punkt 3.1.1) og hvilken betydning det har at avtl/Litauens artikkel 7 har avvik fra mønsteravtalens bestemmelse (punkt 3.1.2).

3.1.1 Betydningen av at Litauen ikke er medlem av OECD

Et prinsipielt metodespørsmål er hvilken vekt man kan gi kommentarene ved tolkning av avtl/Litauen når Litauen ikke er medlem av OECD.

Opprinnelig og formelt utarbeides mønsteravtalen av OECD-medlemslandene, men den har i praksis hatt stor innvirkning på avtaler med og mellom ikke-medlemmer (som grunnlag for skatteavtaler eller indirekte som grunnlag for FNs mønsteravtale). I 1991 åpnet OECD for at ikke-medlemmer kunne bidra i utviklingsarbeidet.⁷¹ Ikke-medlemmenes observasjoner/reservasjoner står i kommentarene etter 1996.⁷² Litauen er blant landene som har benyttet denne muligheten,⁷³ og er dermed (ifølge OECD) enig i mønsteravtalens bestemmelser og kommentarer så fremt de ikke har uttrykt annet gjennom reservasjoner.⁷⁴

Litauen har ingen formell mulighet til å påvirke resultatet i OECD. Avtl/Litauen ble inngått kun to år etter at ikke-medlemmene ble invitert til å delta, og tre år før deres reservasjoner/observasjoner kom i kommentarutgaven. Dette var på et tidspunkt hvor Litauen få år tidligere hadde

⁶⁹ Full tittel: «Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Litauen til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue»

⁷⁰ St.prp.nr.91 (1992-1993) kap. 2 avs. 2

⁷¹ OECD-kommentarene 2014 «Non-OECD Economies' positions on the OECD Model Tax Convention» punkt 1

⁷² OECD-kommentarene 2014 Introduction punkt 14

⁷³ OECD-kommentarene 2014 «Non-OECD Economies' positions on the OECD Model Tax Convention» punkt 4

⁷⁴ *Ibid.*, punkt 5

erklært sin uavhengighet fra Sovjetunionen, etter flere tiår under et kommunistisk styre med en fundamentalt annerledes økonomisk tankegang enn den som rådet i OECD-landene. Det kan derfor stilles spørsmål ved litauiske myndigheters forutsetninger for å kjenne alle sider ved mønsteravtalens innhold på dette tidspunktet, og dermed ta fullstendig stilling til eventuelle reservasjoner.

Betenkelighetene blir enda sterkere når man anvender reviderte kommentarer ved tolkning av avtl/Litauen. Utviklingen som skulle komme var selvfølgelig ikke kjent for avtalepartene på forhånd, og Litauen har ikke hatt noen formell påvirkningskraft i etterfølgende OECD-arbeid. Heller ikke Litauens praksis vil virke inn på utviklingen, da kommentarene revideres i tråd med OECD-medlemslandenes praksis. På den annen side er Litauen nå i stand til å innta reservasjoner/observasjoner, slik at de kan reservere seg mot løsninger i reviderte kommentarene.

Det er et aspekt at OECD-kommentarene gir detaljert og tilgjengelig veiledning om vanskelige detaljspørsmål, og i mangel på veiledning i andre rettskilder, vil det ofte falle naturlig å bruke kommentarene. Alternativet kan være å tolke avtalen på løsere grunnlag, typisk en meget generell ordlyd eller reelle hensyn, som kan gi resultater det er vanskelig for stater, skattemyndigheter og skattytere å forutse. En kommentartro fortolkning vil derimot gjøre det lettere for statene å komme frem til like og forutsigbare resultater.

For norsk skatteavtalerett har Høyesterett tatt stilling til spørsmålet i Rt. 2004 s. 957 *PGS*, hvor tolkningen av skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten av 1978 (avtl/Elfenbenskysten) sto sentralt. Avtl/Elfenbenskysten er basert på mønsteravtalen.⁷⁵ Elfenbenskysten er ikke medlem av OECD. Skatteavtalens artikkel 5, som skulle tolkes i saken, er i hovedtrekk likelydende med mønsteravtalens ordlyd, men med noen avvik.

Begge parter påberopte seg 2003-kommentarene til støtte for sitt syn.⁷⁶ I premissene gjør Høyesterett lite ut av spørsmålet, men førstvoterende uttaler: «jeg bemerker at OECDs merknader har vært ansett som en vesentlig rettskilde ved tolking av skatteavtaler mellom OECD-land når en bestemmelse er utformet i samsvar med mønsteravtalen(e)», og videre at «merknadene har etter min mening også betydning for forståelsen av skatteavtalen mellom Norge og Elfenbenskysten så langt avtalens tekst er likelydende med OECDs mønsteravtale.»⁷⁷

Rettens uttalelser, isolert sett, hvor det heter at kommentarene er en «vesentlig rettskilde» for avtaler mellom OECD-medlemmer, og av «betydning for forståelsen» av skatteavtale med ikke-

⁷⁵ St.prop.100 (1977-1978) s. 1

⁷⁶ Rt-2004-957 avs. 18 og 24

⁷⁷ Rt-2004-957 avs. 46

medlemmer, kan gi rom for forståelsen at kommentarene har mindre vekt overfor ikke-medlemmer. Sees uttalelsene imidlertid i lys av Høyesteretts faktiske bruk av kommentarene, virker det som de likevel gis avgjørende betydning for dommens resultat.

Premissene fremstår lite tilfredsstillende med tanke på spørsmålets prinsipielle karakter. Dette kan kanskje forklares med at ingen av partene påberopte seg motstridende synspunkter. Spørsmålet kunne derfor være tjent med en ny høyesterettsbehandling; gjerne med en sak hvor partene har motstridende interesser i å få anvendt reviderte kommentarer, eller hvor suverenitets-hensyn eller avtalestatens praksis taler imot kommentarenes anvisninger. For avtl/Litauen kan en slik situasjon tenkes der OECD-kommentarene 2008, i strid med 1993-forståelsen, åpner for fortjenestepåslag som flytter fortjeneste fra litauisk hovedkontor til faste driftssted i Norge. Som vi vil se kan dette være tilfelle for selskapsinterne tjenester.

PGS-dommen er omtalt i juridisk litteratur. Skaar (2006) er uenig med Høyesterett, og mener at «den alminnelige oppfatningen er likevel at kommentarene normalt ikke kan tillegges samme vekt der skatteavtalen er inngått med eller mellom ikke-medlemsstater. Dette må imidlertid vurderes konkret ut fra den enkelte avtale.»⁷⁸ Zimmer (2009) inntar samme standpunkt.⁷⁹

Et annet aspekt som kan svekke dommens prejudikativ virkninger, er prejudikatlærens begrensede virkning på metodespørsmål (sammenlignet med rettsspørsmål). De grunnleggende hensyn bak prejudikatlæren (forutberegnelighet og likhet for loven) får kun indirekte anvendelse på metodespørsmål. Det er kun indirekte forbindelse mellom juridisk metode og svar på konkrete rettsspørsmål.⁸⁰ Andenæs skriver derfor at «de grunner som taler for å respektere prejudikater på de enkelte rettsområder, taler ikke på samme måte for at Høyesterett bør føle seg bundet av sin praktisering av rettskildeprinsippene».⁸¹ Dermed er det ikke gitt at Høyesterett vil føle en forpliktelse til å følge PGS-dommens resultat ved fremtidig tolkning av avtale med ikke-medlemmer av OECD.

Spørsmålet blir til sist hvordan OECD-kommentarene skal anvendes ved tolkning av avtl/Litauen. Spørsmålet er vanskelig å besvare, men det bør etter PGS-dommen være klart at OECD-kommentarene har relevans og betydelig vekt også for avtl/Litauen. De enkelte kommentarers vekt bør imidlertid vurderes nærmere, for å se om ovennevnte hensyn taler imot kommentarenes løsning.

⁷⁸ Skaar (2006) s. 62

⁷⁹ Zimmer (2009) s. 79

⁸⁰ Eng (1997) s. 35-36

⁸¹ Andenæs (2009) s. 7

OECD besluttet i april 2015 å innlede forhandlinger med Litauen om OECD-medlemskap.⁸² Ifølge Litauens finansdepartement er det ventet en avgjørelse innen utgangen av sommeren 2015.⁸³ Skulle Litauen bli medlem av OECD vil dette reise spørsmålet om avtl/Litauen deretter skal fortolkes som en avtale inngått med et OECD-medlemsland, eller om OECD-kommentarene fortsatt kan få noe begrenset vekt fordi den er inngått før Litauens medlemskap. Omstendighetene rundt opptaksprosessen vil forhåpentlig være klargjørende for Litauens eget syn på spørsmålet, som kan være avgjørende.

3.1.2 Betydningen av at avtl/Litauens artikkel 7 avviker fra mønsteravtalen

Etter forhandlinger mellom Norge og Litauen er det i avtl/Litauen artikkel 7 avtalt visse avvik fra mønsteravtalen. Spørsmålet er hvordan dette påvirker OECD-kommentarenes relevans og vekt ved tolkning av bestemmelsen.

Løsningen må baseres på om den avvikende ordlyden medfører et underliggende materielt avvik fra mønsteravtalen.⁸⁴ I så fall må gjeldende rett utledes fra den avtalte bestemmelsen, uavhengig av hvilke løsninger OECD-kommentarene skisserer.⁸⁵

Første punkt i avtl/Litauens artikkel 7 er likelydende med daværende mønsteravtale, men med et tillegg hentet fra FNs mønsteravtale som utvider bestemmelsens anvendelsesområde med et modifisert tiltrekningsprinsipp (se nærmere om tilleggets innhold under punkt 4.3.2). Bestemmelsen har et annet materielt innhold enn mønsteravtalen, og OECD-kommentarenes avvisning av tiltrekningsprinsippet har derfor begrenset relevans ved tolkning av bestemmelsen. På den annen side vil kommentarer til FNs mønsteravtale være relevant for tolkningen av det begrensede tiltrekningsprinsippet.

Selv om deler av bestemmelsen avviker fra mønsteravtalen, vil ikke alle kommentarer til bestemmelsen være irrelevante. I den grad avtl/Litauens artikkel 7 har likelydende materielt innhold som mønsteravtalen, må korresponderende kommentarer gis betydelig vekt. Dette synspunktet støttes blant annet av PGS-dommen, hvor bestemmelsene var likelydende på visse punkter, men ikke på alle,⁸⁶ uten at Høyesterett lot seg hindre i å bruke OECD-kommentarene så langt det passet.

⁸² OECD (2015)

⁸³ Vegelyte (2015)

⁸⁴ Naas (2011) s. 92

⁸⁵ Skaar (2006) s. 62

⁸⁶ St.prp.nr.100 (1977-78) s. 2

4 Allokeringsreglene

Allokeringsreglene fremgår av artikkel 7 i både mønsteravtalen og avtl/Litauen, som er fordelingsbestemmelsen for virksomhetsinntekt. Begrepet «virksomhetsinntekter» er vidt og favner all inntekt generert ved en virksomhet.⁸⁷ Begrepets nærmere innhold bestemmes av statenes internrett.⁸⁸ For Norges del har Høyesterett slått fast at «virksomhet» må svare til begrepet i sktl. § 5-30.⁸⁹ Når hver stat følger dette prinsippet kan det medføre at begrepet får ulikt innhold i de ulike statene, som igjen kan medføre at artikkel 7 får ulikt anvendelsesområde i avtalestatene. Der slike ulikheter er kjent bør statene inngå avtaler om hvilken forståelse av begrepet som skal legges til grunn.

Virksomhetsbegrepet omfatter inntektsarter som også reguleres av andre fordelingsbestemmelser i skatteavtalene. I så fall viker artikkel 7 for de øvrige fordelingsbestemmelsene.⁹⁰ Inntekt fra fast eiendom, renter, royalty, utbytte mv. følger sine respektive bestemmelser. I praksis er betydningen av dette likevel begrenset ved av flere av fordelingsbestemmelsene viser tilbake til artikkel 7 (slik som reglene for utbytte, renter, royalty og annen inntekt).⁹¹ Slike inntekter bedømmes derfor etter artikkel 7 når de har kilde i driftsstatsstaten og er tilknyttet et fast driftssted. En lignende regel gjelder for salg av løsøre tilknyttet fast driftssted (se artikkel 13(2)). Inntekt fra fast eiendom reguleres imidlertid helt av egne bestemmelser.

4.1 Allokeringsreglenes problemstillinger

Norsk beskatning av utenlandske selskapers virksomhet reiser først spørsmålet om selskapets virksomhet er skattepliktig til Norge. Hvis svaret, basert på sktl. § 2-3 (1) b og mønsteravtalens artikkel 5, er ja, blir spørsmålet hvilken fortjeneste virksomheten er skattepliktig for. Dette reiser spørsmålene om hvordan beskatningsretten er fordelt mellom statene, og hvordan inntekts- og kostnadspostene skal allokere til fast driftssted. Allokeringen reiser videre spørsmålet om hvilke disposisjoner mellom fast driftssted og hovedforetaket som skal anerkjennes, og hvordan disse skal prises.

4.2 Fordeling av beskatningsretten

Utgangspunktet for beskatning av virksomhetsinntekt, er at selskapets hjemstat har eksklusiv beskatningsrett, uansett hvor i verden inntekten er opptjent.⁹² Prinsippet sikrer at selskaper i

⁸⁷ OECD-kommentarene 2008/ art. 7 punkt 59, 2014 art. 7 punkt 71

⁸⁸ Mønsteravtalen art. 3 (2), OECD-kommentarene 2014 art. 3 punkt 10.2

⁸⁹ Rt-2001-512, Rt-2008-233 avs. 53

⁹⁰ Mønsteravtalen 2014 art. 7 (4), mønsteravtalen 2008 art. 7 (7)

⁹¹ Se mønsteravtalens artikler 10(4), 11(4), 12(4) og 21(2)

⁹² Mønsteravtalen 2008/2014 art. 7 (1)

samme land skattlegges likt uavhengig av hvor i verden de har sine inntekter (kapitaleksportnøytralitet).

Fra hjemstatens eksklusive beskatningsrett er det gjort unntak for virksomhet selskapet utøver i annen stat som utgjør fast driftssted der etter mønsteravtalens artikkel 5. Når det er tilfelle, er virksomhetens tilknytning til det økonomiske liv i driftsstatsstaten så sterk at også denne bør ha beskatningsrett.⁹³ Driftsstatsstaten er derfor gitt rett til å beskatte driftsstedets fortjeneste.⁹⁴ Driftsstatsstatens beskatningsrett utelukker imidlertid ikke at hjemstaten beskatter samme inntekt,⁹⁵ og eventuell dobbeltbeskatning løses ved reglene for avverging av dobbeltbeskatning.

4.3 Tilknytningsvilkåret

Det er inntekter og kostnader tilknyttet virksomheten ved fast driftssted som allokeres dit, jf. artikkel 7 (1) før og etter 2010. I følge Høyesterett skal det være «nær funksjonell og tidsmessig sammenheng»⁹⁶ mellom inntekten og virksomheten. Hvor i verden inntekten er oppebåret er imidlertid uten betydning, og en inntekt med kilde i stat B kan være tilknyttet virksomhet ved fast driftssted i stat A, og skal allokeres dit.⁹⁷

Tilknytningsprinsippet er funksjonelt: Det er plasseringen av de faktiske funksjoner som innvinner inntekten (eller pådrar seg kostnaden) som bestemmer hvor den er tilknyttet. Hvordan selskapet formelt definerer tilknytningen er uten betydning. Høyesterett har i Rt. 2006 s. 404 uttalt at «det ligger nær å ta utgangspunkt i om det er årsakssammenheng mellom verdiskapningen og driftsstedet, i den forstand at inntekten er et resultat av aktiviteten på driftsstedet».⁹⁸ Særlig kvalifisert trenger imidlertid ikke tilknytningen å være, og tilknytning til driftssted kan foreligge selv om inntekten samtidig er tilknyttet andre deler av foretaket.

Tidspunktet for når inntekten er inntjent eller kostnaden pådratt har ikke avgjørende betydning. Inntekter og kostnader kan i prinsippet allokeres til fast driftssted selv om de er realisert før driftsstedet blir etablert⁹⁹ eller etter det er opphørt,¹⁰⁰ gitt at de er funksjonelt tilknyttet driftsstedets virksomhet.

⁹³ OECD-kommentarene 2014 art. 7 punkt 11

⁹⁴ Mønsteravtalen 2008/2014 art. 7 (1)

⁹⁵ Jf. ordvalget «may be taxed» i artikkel 7 (1) annet punktum

⁹⁶ Rt-2002-718

⁹⁷ Skaar (2006) s. 210-211, Rt-2002-718

⁹⁸ Rt-2006-404 avs. 47

⁹⁹ Rt-2002-718

¹⁰⁰ Skaar (2006) s. 212

Tilknytningsvilkåret avviser videre det såkalte tiltrekningsprinsippet («the force of attraction principle»). Tiltrekningsprinsippet innebærer at all fortjeneste selskapet oppbærer i et land skal allokteres selskapets faste driftssted i landet, uavhengig av om inntekten er tilknyttet driftstedets virksomhet.¹⁰¹ Prinsippet er imidlertid vanlig i skatteavtaler med utviklingsland, basert på FNs mønsteravtale.¹⁰²

4.3.1 Kan selskapet påvirke tilknytningen?

Det kan spørres i hvilken grad selskapet selv kan påvirke inntekter/kostnaders tilknytning til ulike enheter. Tilknytningen bestemmes av enhetenes faktiske funksjoner, som selvfølgelig kan organiseres fritt. Velger selskapet å produsere en vare i et land, for deretter å videresende varen til et fast driftssted i et annet land for bearbeidelse, må denne organiseringen legges til grunn, selv om selskapets motivasjon kan være skatteoptimalisering.¹⁰³ På den annen side vil ikke selskapets formelle betegnelser ha betydning når de faktiske forhold viser en annen funksjonsfordeling. I tvilstilfeller, hvor den funksjonelle tilknytningen er uklar, kan det imidlertid være nyttig å se på ledelsens hensikt på disposisjonstidspunktet.¹⁰⁴

4.3.2 Tilknytningsvilkåret i avtl/Litauen

Avtl/Litauen artikkel 7 (1) følger i hovedtrekk mønsteravtalens tilknytningsvilkår, men har i tillegg et begrenset tiltrekningsprinsipp hentet fra FNs mønsteravtale. Tillegget bestemmer at følgende inntekter skal tilordnes driftstedet, uavhengig av tilknytning:

«(b) salg i denne annen stat av varer av samme eller lignende art som dem som selges gjennom dette faste driftssted; eller

*(c) annen forretningsvirksomhet utøvet i denne annen stat av samme eller lignende art som den virksomhet som utøves gjennom dette faste driftssted.»*¹⁰⁵

Videre heter det at: «bestemmelsene i underpunktene b) og c) får ikke anvendelse hvis foretaket viser at slike salg eller virksomhet ikke med rimelighet kunne ha vært foretatt av dette faste driftssted.»

¹⁰¹ Naas (2011) s. 385

¹⁰² FNs mønsteravtale art. 7 (1)

¹⁰³ Skaar (2006) s. 209

¹⁰⁴ *Ibid.*, s. 210

¹⁰⁵ Avtl/Litauen artikkel 7 (1) annet ledd

For litauisk selskaps faste driftssted i Norge har bestemmelsen begrenset betydning fordi norsk internrett mangler hjemmel for å skattlegge inntekter uten tilknytning til virksomhet som «drives her eller bestyres herfra».¹⁰⁶ Poster som ikke oppfyller skatteavtalens tilknytningsvilkår vil heller ikke oppfylle internrettens tilknytningsvilkår, selv om de måtte rammes av det begrensede tiltrekningsprinsipp. Et konkret unntak gjelder imidlertid for arbeidsleie, jf. siste del av sktl. § 2-3 (1) b. Det er også antatt at nedslagsfeltet for internrettens regel er videre enn artikkel 5, slik at visse poster kan oppfylle tilknytning til virksomhet som er begrenset skattepliktig etter internretten, men som ikke oppfyller skatteavtalens vilkår for fast driftssted.

4.4 Er fast driftssteds fortjeneste begrenset oppad?

Artikkel 7 (1) før 2010 bestemmer at «the profits of the enterprise ... attributable to that permanent establishment» kan skattlegges i driftsstedsstaten. Det har vært ulik forståelse og praksis blant OECD-landene om denne ordlyden begrenser fortjenesten oppad, utover tilknytningsvilkåret.¹⁰⁷

Noen legger til grunn at «profits of the enterprise» viser til selskapets totalfortjeneste fra virksomhetsaktiviteten det faste driftsstedet er involvert i («relevant business activity»), og at man skal finne hvor stor andel av denne som kan tilskrives driftsstedet. Tolkningen innebærer at fortjenesten som kan allokere driftsstedet ikke kan overstige selskapets totalfortjeneste fra aktiviteten. Eventuelt underskudd fra samme aktivitet ved andre selskapsenheter, vil dermed redusere fortjenesten som kan beskattes i driftsstedsstaten.

En annen tilnærming er at ordlyden ikke begrenser fortjenesten annet enn det som følger av selvstendighetsfiksjonen («functionally separate entity approach»)¹⁰⁸ Driftsstedets fortjeneste kan dermed bli høyere enn selskapets totalfortjeneste, eller fortjeneste fra virksomhetsaktiviteten. OECD valgte i 2008 dette som sin autoriserte tilnærming (AOA).¹⁰⁹ Den nevnte ordlyden ble endret i 2010, og det heter nå: «the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2». Den direkte henvisningen til artikkel 7 (2) gjør AOA til eneste aktuelle tolkning for nye artikkel 7.¹¹⁰

¹⁰⁶ Sktl. § 2-3 (1) b

¹⁰⁷ Her diskuteres kun hovedtilnærmingene som er brukt i praksis. To ytterligere tolkninger er diskutert, men ikke lagt til grunn av noen land (teorier om selskapets netto eller brutto fortjeneste for samtlige virksomhetsaktiviteter som begrensning). Se 2008-rapporten Del 1 punkt 72 fotnote 5.

¹⁰⁸ Sollund (2014) s. 525

¹⁰⁹ 2008-rapporten Del 1 punkt 79, OECD-kommentarene 2008 art. 7 punkt 11

¹¹⁰ OECD-kommentarene 2014 art. 7 punkt 13

4.4.1.1 Gjeldende rett etter avtl/Litauen

Et spørsmål er om AOA skal legges til grunn ved tolkning av avtl/Litauen. Ved avtaleinngåelsen var tolkningen av fortjenestebegrepet uklart. OECD-kommentarene 1992 gir lite veiledning, mens 2008-kommentarene nå gir anvisning om AOA.¹¹¹

Etter norsk skatteavtalerett skal i utgangspunktet OECD-kommentarene 2008 gis vekt ved tolkning av avtalen, men som nevnt¹¹² bør ikke det skje ukritisk. I denne sammenheng er det imidlertid ikke motstrid mellom kommentarutgavene. Kommentarene klargjør en uensartet praksis ved å vise til en løsning innenfor ordlyden.

Et interessant moment kan være hvilken tilnærming Litauen legger til grunn. Litauen har ofte valgt en restriktiv forståelse av artikkel 7 før 2010, og det er usikkert om OECD-kommentarene 2008 har samme relevans i Litauen som i Norge.¹¹³ For fortjenestebegrepets øvre grense foreligger det imidlertid ingen avgjørelser av Litauens øverste domstol.¹¹⁴ Det er derfor vanskelig å si hvilken tilnærming Litauen vil legge til grunn. Ulik tilnærming vil kunne skape uheldige beskatningssituasjoner.

Man kan tenke seg et selskap der både fast driftssted og hovedkontor driver med arbeidsleie. Driftsstedet har et overskudd på 100, mens arbeidsleievirksomhetens totalresultat for hele selskapet er på 80, på grunn av underskudd ved hovedkontoret. Følger begge landene AOA vil Norge beskatte driftsstedet for 100, og Litauen vil unnta 100 fra det litauiske inntektsgrunnlaget.¹¹⁵ Selskapet sitter igjen med et skattemessig underskudd på 20 i Litauen. Underskuddet kan føres til fradrag i annen virksomhetsinntekt eller fremføres senere år. Total skattebelastning blir 27 i Norge, minus 3 i Litauen (totalt 24). Legges derimot «relevant business activity»-tilnærmingen til grunn, vil fortjenesten ved driftsstedet ikke kunne overstige 80 (selskapets totalresultat for arbeidsleievirksomheten). Litauen unntar da 80 fra inntektsgrunnlaget, og selskapet får ikke et litauisk skattemessig underskudd. Total skattebelastning vil bli 21,6 i Norge, 0 i Litauen. Til sist kan det tenkes at statene legger hver sin tilnærming til grunn (Norge velger AOA, Litauen velger «relevant business activity»-tilnærmingen). Resultatet blir en total skattebelastning på 27 i Norge og 0 i Litauen, en situasjon hvor selskapet kommer dårlig ut.

Snus eksempelet til et norsk selskaps faste driftssted i Litauen, blir naturligvis resultatet motsatt, slik at ingen av tilnærmingene kan sies å favorisere en stat fremfor en annen. I praksis kan det

¹¹¹ OECD-kommentarene 2008 art. 7 punkt 11

¹¹² Punkt 2.5.3.3

¹¹³ Vegelyte (2015)

¹¹⁴ Vegelyte (2015)

¹¹⁵ Litauen benytter unntaksmetoden for driftstedets inntekt, jf. punkt 2.2

imidlertid tenkes at land A driver mer virksomhet i land B, enn land B i land A. En viktigere side ved eksempelet er imidlertid at skattyterne settes i en uforutsigbar situasjon ved ulik praksis.

4.5 Selvstendighetsfiksjonen

Fortjenesten som tilskrives fast driftssted etter artikkel 7 (1) skal fastsettes til den fortjeneste driftsstedet ville hatt hvis det var uavhengig av hovedforetaket (kjent som «selvstendighetsfiksjonen») etter artikkel 7 (2).¹¹⁶

Mønsteravtalens artikkel 7 (2) før 2010 lyder:

«Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.»

Mønsteravtalens nye artikkel 7 (2) etter 2010 lyder:

«For the purposes of this Article and Article [23A] [23B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.»

Kjernen i selvstendighetsfiksjonen (etter begge bestemmelser) er at fast driftsstedets fortjeneste skal beregnes som om driftsstedet er en selvstendig og uavhengig enhet som operer under like vilkår som lignende selskaper. Fiksjonen gjelder spesielt med hensyn til disposisjoner mellom driftsstedet og andre deler av selskapet, slik at alle identifiserbare overføringer av varer, tjenes-

¹¹⁶ Fremgår av OECD-kommentarene for artikkel 7 før 2010 og eksplisitt av artikkel 7 etter 2010

ter mv. mellom fast driftssted og selskapets øvrige enheter skal prises etter armlengdeprinsippet.¹¹⁷ Fiksjonen har derfor en side mot internprisingsreglene i mønsteravtalen artikkel 9,¹¹⁸ og internprisingsretningslinjene skal anvendes tilsvarende.¹¹⁹

Til tross for navnet er imidlertid selvstendighetsfiksjonen ikke helt løsrevet fra formell og faktisk virkelighet. Det er tvert imot en nær sammenheng mellom fiksjon og underliggende faktiske forhold.¹²⁰ Når man simulerer at driftsstedet er uavhengig og selvstendig, anvendes denne tanken på de funksjoner, risiko og eiendeler som faktisk befinner seg ved henholdsvis driftsstedet og øvrige enheter. Fiksjonen gjelder også kun ved fastsettelsen av driftsstedets fortjeneste, og får ikke andre rettslige utslag. Videre er fiksjonen begrenset ved at den ikke kan hjemle skatteplikt for inntekter som ikke oppfyller tilknytningsvilkåret i artikkel 7 (1) og sktl. § 2-3 (1) b.

Selvstendighetsfiksjonen stammer fra et avtaleutkast av Folkeforbundet i 1933,¹²¹ og har eksistert i mønsteravtalen fra begynnelsen (1963).¹²² Selv om prinsippet i hovedsak har vært likt gjennom regelens utvikling, har ulike forståelser av bestemmelsen ført til begrensninger i fiksjonens anvendelsesområde. Disse begrensningene har dels vært begrunnet i praktiske hensyn, dels i at man for visse typesituasjoner har valgt å gi utgangspunktet – at driftsstedet er en indre enhet i et rettssubjekt – gjennomslag.¹²³ Fiksjonens anvendelsesområde forandret seg spesielt ved arbeidet med 2008-rapporten. OECDs autoriserte tilnærming er nå at fiksjonen skal gjennomføres uten unntak. Dette ble innført i OECD-kommentarene 2008 så langt det var mulig innenfor artikkelens ordlyd, og senere fullt ut ved den nye artikkel 7 i 2010.

4.5.1 Disposisjoner mellom fast driftssted og hovedforetaket

Håndteringen av disposisjoner mellom fast driftssted og hovedforetaket berører kjernen av problematikken ved at begge enhetene er del av samme juridiske enhet.

«Disposisjoner» er en norsk oversettelse av begrepet «dealings», som benyttes i mønsteravtalens artikkel 7 (2) (hvor det heter at driftsstedet skal anses for å være selvstendig, «in particular

¹¹⁷ Naas (2011) s. 386

¹¹⁸ OECD-kommentarene 2008 art. 7 punkt 14, 2014 art. 7 punkt 16

¹¹⁹ OECD-kommentarene 2014 art. 7 punkt 22

¹²⁰ OECD-kommentarene 1992 art. 7 punkt 12

¹²¹ 2008-rapporten Del 1 punkt 81

¹²² Mønsteravtalen 1963 art. 7 (2)

¹²³ Sollund (2014) s. 527

in its dealings with other other parts of the enterprise»). Uttrykket har også tidligere blitt benyttet i OECD-kommentarene, og er utledet fra ordlyden i tidligere artikkel 7: «dealing wholly independently with the enterprise».¹²⁴

En disposisjon er en hvilken som helst overføring av kapital, tjenester, risiko eller eiendeler mellom fast driftssted og øvrige enheter i selskapet. I motsetning til transaksjoner har ikke disposisjoner økonomisk eller rettslig innvirkning på selskapet som sådan, og eksisterer i hovedsak på grunn av allokeringsreglene. Spørsmålet i det følgende er hvilke disposisjoner som anerkjennes, og i så fall om disse skal prises i tråd med armlengdeprinsippet.

4.5.1.1 Hvilke disposisjoner anerkjennes?

2008-rapporten gir detaljert veiledning om hvilke disposisjoner som skal anerkjennes, og dermed påvirke beregningen av driftsstedets fortjeneste etter selvstendighetsfiksjonen. Rapporten antas på dette punkt å gi uttrykk for gjeldende rett også før 2008.

Utgangspunktet for en disposisjon vil man vanligvis finne i regnskapet eller annen intern dokumentasjon, slik som interne avtaler (selv om avtaler mellom indre enheter i et selskap ikke er juridisk bindende). Disposisjonene skal legges til grunn ved beregningen av fortjenesten hvis de gjenspeiler de faktiske forhold.¹²⁵ Ved motstrid mellom selskapets dokumentasjon og en nærmere analyse av enhetenes funksjoner, er det funksjonsanalysen som legges til grunn.

Videre må tre kumulative vilkår være oppfylt for at disposisjonene anerkjennes. For det første må dokumentasjonen være konsistent med den økonomiske substans ved aktiviteten som utføres ved det faste driftsstedet. For det andre må disposisjonene, og hendelsene tilknyttet disse, være i tråd med armlengdeprinsippet, i den grad de skal være det (se neste punkt). For det tredje må disposisjonen være i tråd med OECDs autoriserte tilnærming for fordeling av risiko, funksjoner etc. (eksempelvis ved at risiko ikke kan overføres til en enhet som ikke utfører den tilknyttede funksjon).¹²⁶

4.5.1.2 Hvilke disposisjoner skal prises etter armlengdeprinsippet?

Når en disposisjon anerkjennes, blir spørsmålet om den skal prises i tråd med armlengdeprinsippet, eller beregnes på grunnlag av faktiske kostnader. Spørsmålet må løses basert på disposisjonens egenart og hvilken versjon av artikkel 7 skatteavtalen inneholder.

¹²⁴ 2008-rapporten Del 1 punkt 207

¹²⁵ *Ibid.*, punkt 212

¹²⁶ *Ibid.*, punkt 216

For artikkel 7 etter 2010 er det klare utgangspunkt at alle disposisjoner skal underlegges armlengdeprinsippet og prises som om de transaksjoner mellom uavhengige selskaper, enten ved å finne markedspris eller anvende kostplussmetoden.¹²⁷ Det er få unntak fra dette utgangspunktet annet enn de unntak som følger av internprisingsreglene, eksempelvis når en armlendevurdering tilsier at disposisjonen i et uavhengig forhold ville blitt organisert som en kostnadsbidragsordning (typisk for forsknings- og utviklingskostnader som flere enheter får nytte av).

4.5.1.2.1 Begrensninger i selvstendighetsfiksjonen før 2010

I mønsteravtalen før 2010 inneholder artikkel 7 (3) følgende bestemmelse:

«In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere. »

Punktet bestemmer at det ved beregningen av driftsstedets fortjeneste skal gjøres fradrag for kostnader pådratt for virksomheten ved det faste driftsstedet. I tillegg bestemmer punktet eksplisitt at en andel av selskapets ledelses- og administrasjonskostnader kan tilordnes driftsstedet, basert på en passende fordelingsnøkkel, gitt at kostnadene oppfyller tilknytningsvilkåret.¹²⁸

Bestemmelsen i punkt 3, sammenholdt med «subject to the provisions of paragraph 3» i punkt 2, blir forstått som en begrensning i selvstendighetsfiksjonen, slik at visse disposisjoner skal prises til faktisk kostnad uten fortjenesteselement.¹²⁹ Flere slike unntak har vært vanlig i praksis, og har vært reflektert i OECD-kommentarene. Samtidig fremholder 2008-kommentarene at bestemmelsene i punkt 2 og 3 i prinsippet ikke er motstridende; punkt 3 er en presiserende regel for hvordan man kommer frem til fortjenesten i punkt 1, mens punkt 2 krever at fortjenesten man da kommer frem til er i tråd med armlengdeprinsippet.¹³⁰ Likevel gikk OECD i 2008 med på at artikkelens ordlyd og utformingen av tidligere kommentarer var egnet til en annen tolkning, slik at det i flere staters praksis hadde utviklet seg to begrensninger i armlengdeprinsippet: for det første at det kunne allokere kostnader til driftsstedet som oversteg det uavhengige parter ville pådratt seg, og for det andre at det driftsstedet ikke kan prise kostnader til armlengdepris hvor hovedforetaket har pådratt seg kostnader på vegne av driftsstedet.¹³¹ OECD medgikk dermed at det måtte en endring av ordlyden til for å kunne innføre selvstendighetsfiksjonen uten

¹²⁷ *Ibid.*, punkt 208/216

¹²⁸ OECD-kommentarene 2008 art. 7 punkt 27

¹²⁹ 2008-rapporten Del 1 punkt 52

¹³⁰ OECD-kommentarene 2008 art. 7 punkt 29

¹³¹ 2008-rapporten Del 1 punkt 289

unntak, og bestemmelsen er derfor fortsatt antatt å begrense muligheten for å prise disposisjoner mellom fast driftssted og hovedkontor i tråd med armlengdeprinsippet.

Også før artikkelen ble endret i 2010, skjedde det en utvikling for selvstendighetsfiksjonen innenfor bestemmelsens ordlyd, spesielt ved at begrensningene ble klargjort og moderert ved 2008-rapportens konklusjoner og implementering i OECD-kommentarene. Før dette hersket ulik praksis og forståelse blant statene,¹³² og tidligere kommentarutgaver kan tyde på at det ofte ble anlagt en restriktiv bruk av selvstendighetsfiksjonen på interne disposisjoner. For eksempel var fortjenestepåslag for rekke disposisjoner (slik som administrasjonskostnader, renter, royalty, interne tjenester mv.) nærmest kategorisk avvist ved inngåelsen av avtl/Litauen.¹³³ I 2008-kommentarene derimot raffineres reglene ved å skille mellom disposisjoner som er et ledd i en vare/tjeneste selskapet leverer til eksterne selskaper, og disposisjoner som for rent interne funksjoner.¹³⁴ Kostnader hovedkontorer er påført ved utføringen av en funksjon som er direkte tilknyttet en slik ekstern realisasjon av fortjeneste vil etter OECD-kommentarene 2008 kunne allokere med fortjenestepåslag, mens kostnader pådratt for en alminnelig drift, rasjonalisering av hele virksomheten mv. skal fordeles til ren kostnad.¹³⁵

Litauen anvender mønsteravtalen artikkel 7 (3) som en begrensning av selvstendighetsfiksjonen, og legger til grunn at alle disposisjoner mellom fast driftssted og hovedkontor som hovedregel skal være en ren kostnadsfordeling. Videre er det uklart om Litauen følger de endrede anvisningene i OECD-kommentarene 2008, som åpner for unntak som beskrevet ovenfor.¹³⁶ Selskaper risikerer derfor at driftsstedets fortjeneste beregnes ulikt i de to landene.

4.5.1.3 Får skattelovens § 13-1 anvendelse på disposisjoner?

Skatteloven § 13-1 hjemler tilordning av transaksjoner mellom nærstående selskaper til armlengdepris, og er grunnet på de samme prinsipper som allokeringsreglene. For fast driftssteds del vil som regel allokeringsreglene gi den nødvendige tilgang til å korrigere transaksjoner som reduserer driftsstedets fortjeneste, men det kan likevel tenkes tilfeller hvor § 13-1 kunne komme til anvendelse, slik som for disposisjoner mellom fast driftssted og hovedkontor når forholdet ikke reguleres av skatteavtale (sktl. § 2-3 (1) b hjemler ingen selvstendighetsfiksjon¹³⁷). I forhold som reguleres av skatteavtale vil det kunne tenkes at bestemmelsen kunne brukes for å prise disposisjoner til markedspris, der skatteavtalens allokeringsregler ikke åpner for dette

¹³² 2008-rapportens forord punkt 2

¹³³ OECD-kommentarene 1992 art. 7 punkt 16-21

¹³⁴ OECD-kommentarene 2008 art. 7 punkt 31

¹³⁵ *Ibid.*, art. 7 punkt 32

¹³⁶ Vegelyte (2015)

¹³⁷ Rt-2008-233

(f.eks. visse interne tjenester), men en slik anvendelse vil være betenkelig overfor Norges avtaleparter og skattyternes forutberegnelighet.

Utgangspunktet må være at sktl. § 13-1 ikke får anvendelse på selskapsinterne disposisjoner. Regelen stiller nemlig som vilkår at transaksjonen skjer mellom to rettssubjekter.¹³⁸

Bestemmelsens anvendelsesområde er imidlertid blitt utfordret av Høyesterett i Rt. 2003 s.1324, som benyttet den da tilsvarende bestemmelsen ved skjønnslingning av forholdet mellom selskapsdeltakere og bruttolignet selskap, til tross for at det bruttolignende selskapet ikke var et eget skattesubjekt. Dommen gjaldt imidlertid allokering mellom interne norske skatteregimer (sokkel- eller landbeskatning). Premissene i dommen gir lite veiledning om hvorfor Høyesterett mente bestemmelsen oppfylte vilkårene for å brukes, annet enn at de så «det skjønnsstema bestemmelsen gir anvisning på, som det mest naturlige i den foreliggende sak».¹³⁹ Dommen er blitt kritisert,¹⁴⁰ og senere praksis viser at Høyesterett har vært tilbakeholdne med å gi bestemmelsen samme anvendelse på selskapsinterne disposisjoner på tvers av statene.¹⁴¹

Det kan spørres om sktl. § 13-1 gir uttrykk for et mer generelt skatterettslig armlengdeprinsipp i norsk rett, som kan anvendes uavhengig av bestemmelsens direkte nedslagsfelt? Ved vedtakelsen av § 13-1, en videreføring av skatteloven av 1911 § 54, fremkom det av forarbeidene at bestemmelsen «kan ses på som en presisering av skattelovens alminnelige regler om hvem som skal tilordnes skattepliktig inntekt og formue», og at «formålet med bestemmelsen er å motvirke omgåelser av skattelovgivningen, først og fremst omgåelser ved at inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en skattyter til en annen ved skjev prissetting.»¹⁴² Forarbeidene viser at bestemmelsen gir uttrykk for alminnelige regler, og ser ikke ut til å utelukke at prinsippene kan komme til anvendelse også der overføringen skjer internt i et skattesubjekt. Det er også verdt å nevne at lovgiver har valgt å underlegge disposisjoner samme dokumentasjonskrav som transaksjoner mellom nærstående.¹⁴³ Spørsmålet er lite diskutert i rettskildene, og man kan neppe gi noe klart svar på spørsmålet med dagens rettskildebilde.

4.5.2 Transaksjoner med tredjeparter

For selskapets transaksjoner med uavhengige selskaper, vil disse formodentlig skje til markedspris. Selvstendighetsfiksjonens innvirkning på disse transaksjonene er derfor først og fremst

¹³⁸ Naas (2011) s. 319-320

¹³⁹ Rt-2003-1324 avs. 87

¹⁴⁰ Zimmer (2004) s. 358

¹⁴¹ Rt-2011-999 avs. 47

¹⁴² Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s. 75

¹⁴³ Forskrift om dokumentasjon av internprising § 2

hvor de skal tilordnes: Ville de blitt oppebåret av det faste driftsstedet eller hovedforetaket hvis disse tenkes adskilt?

Selvstendighetsfiksjonen er begrenset av prinsippet om at skatteavtaler ikke kan hjemle beskatning, slik at transaksjoner som ikke oppfyller tilknytningsvilkåret i sktl. § 2-3 (1) b ikke vil kunne beskattes i Norge, selv om de etter selvstendighetsfiksjon ville tenkes tilordnet norsk fast driftssted.

4.5.3 Transaksjoner med nærstående

Når et fast driftssted handler med selskaper som er nærstående til hovedforetaket, vil transaksjonsprisen ofte være lavere eller høyere enn markedspris, på grunn av interessefellesskapet mellom partene. I slike tilfeller vil enten artikkel 7 eller 9 (internprisingsreglene) benyttes for å fastsette armlengdes transaksjonspris. Artiklene har imidlertid noe ulikt anvendelsesområde og vil kunne påberopes av ulike stater.

I det tilfelle at fast driftssted handler med nærstående selskap i driftsstatsstaten, vil artikkel 9 kunne anvendes av både hjemstat og driftsstedstat for å sette en armlengdes transaksjonspris. Hovedforetaket og nærstående selskap befinner seg i hver sin avtalestat, slik artikkel 9 krever.¹⁴⁴ En forutsetning er imidlertid at staten har internrettslig hjemmel for bruk av artikkel 9, slik som sktl. § 13-1 i Norge.

Artikkel 9 vil ikke være anvendelig hvor fast driftssted handler med nærstående selskap i hjemstat. Hjemstaten vil i så fall kunne korrigere prisene etter internrettslige regler, mens driftsstatsstaten vil være avskåret fra å bruke skatteavtalens artikkel 9, ettersom begge selskapene er hjemmehørende i samme stat. I dette tilfellet vil driftsstatsstaten kunne benytte artikkel 7 i skatteavtalen med hjemstat for å fastsette armlengdes transaksjonspris, slik at riktig fortjeneste til driftsstedet sikres.

En tredje situasjon oppstår når fast driftssted handler med nærstående i tredjestat. Hjemstat vil da kunne korrigere prisene etter artikkel 9 i deres skatteavtale med tredjestat,¹⁴⁵ men driftsstatsstaten kan ikke påberope seg noen bestemmelse i skatteavtale med tredjestat, fordi ingen av de to selskapene er hjemmehørende i driftsstatsstaten (som er et vilkår for at skatteavtalen skal få anvendelse). Driftsstatsstaten kan også i dette tilfelle benytte seg av artikkel 7 i skatteavtale med hjemstat for å korrigere driftsstedets fortjeneste.

¹⁴⁴ Mønsteravtalen 2014 artikkel 9 (1) a

¹⁴⁵ OECD-kommentarene 2014 art. 7 punkt 24

Fremgangsmåten skissert ovenfor fremgår eksplisitt av 2014-kommentarene,¹⁴⁶ men er ikke nevnt i kommentarene før 2010. Fremgangsmåten var likevel utbredt praksis før 2010, og bør derfor også legges til grunn for den tidligere bestemmelsen.

4.5.4 Fremgangsmåten for OECDs autoriserte tilnærming

OECD har i 2008- og 2010-rapporten gitt detaljert veiledning om hva som er deres autoriserte tilnærming (AOA) til allokering til fast driftssted.¹⁴⁷ Fremgangsmåten er delt inn i to steg. Første steg er å kartlegge driftsstedets funksjoner, risiko, ansvar, eiendeler, kontraktsbaserte forpliktelser og egenkapital, som om det var et selvstendig foretak. Andre steg er å sette riktig pris på disposisjoner mellom fast driftssted og hovedkontor, basert på OECDs retningslinjer for internprising.

Å kartlegge driftsstedet funksjoner mv. er viktig for å kunne anvende allokeringsreglene riktig, og en detaljert fremgangsmåte kan sikre at statene får en ensartet praksis. OECD-kommentarene 2008 beskriver derfor hvordan man går frem i en funksjons- og faktumanalyse («functional and factual analysis»),¹⁴⁸ hvor utgangspunktet tas i funksjonene som faktisk utøves av henholdsvis fast driftssted og andre deler av selskapet. Analysen skal så forsøke å definere hva som er selskapsenhetenes kjernevirksomhet.

Videre tilordner analysen risiko, eiendeler og kontraktsforpliktelser til de ulike enhetene. Fordeling av risiko mellom enhetene er spesielt utfordrende, ettersom det innenfor ett rettssubjekt ikke finnes noe grunnlag for å tilordne risiko, slik som man kan mellom selskaper i et konsern. Rettslig sett tilhører risikoen selskapet som sådan, og eventuelle internavtaler om plassering av risiko har ingen rettslig innvirkning. Plassering av risiko må derfor gjøres basert på en analyse av de økonomisk viktigste funksjonene og hvor personene som utfører disse befinner seg («significant people functions»).¹⁴⁹ Analysen ser på selskapets personell, hvilke funksjoner de utøver og hvor de gjør det. Slik kartlegges funksjonenes tilknytning til de ulike enhetene, og man kan også se hvilke funksjoner som fungerer som interne ytelser til andre enheter.

Også eiendeler er i utgangspunktet eiet av selskapet som sådan, og fordeling av eierrådigheten kan ikke fordeles internt i selskapet ved rettslig bindende avtaler. Likevel forsøker man her å finne frem til hvem som har «økonomisk eierskap» til eiendelen, basert på samme analyse som

¹⁴⁶ *Ibid.*, art. 7 punkt 24

¹⁴⁷ OECD-kommentarene 2008 art. 7 punkt 18, 2014 art. 7 punkt 21-22.

¹⁴⁸ OECD-kommentarene 2008 art. 7 punkt 18

¹⁴⁹ 2008-rapporten Del 1 punkt 97

for risiko. For fysiske eiendeler vil den faktiske bruken kunne være et sentralt element i vurderingen, spesielt hvor de økonomiske funksjonene ikke gir klare holdepunkter.¹⁵⁰ Kontraktsforpliktelser og -rettigheter tilhører også i utgangspunktet selskapet som sådan, men når disse skal tilordnes etter analysen vurderer man hvilken enhet som ville blitt tilordnet kontrakten hvis enhetene var selvstendige og uavhengige. Basert på en slik tilordning vil fast driftssted kunne allokere tap eller gevinster fra kontrakter.¹⁵¹

I steg to skal disposisjonene prises som om de var foretatt mellom uavhengige parter. AOA gir detaljerte retningslinjer for hvordan prisene skal fastsettes i tråd med OECDs interntpriseringslinjer.¹⁵²

4.5.5 Særegne transaksjoner og disposisjoner

I det følgende gjennomgås transaksjoner og disposisjoner som reiser særegne problemstillinger.

4.5.5.1 Finansieringskostnader

Et selskap kan fritt organisere hvordan selskapets indre enheter skal finansieres, men ved allokeringen vil selskapets finansieringsmodell prøves mot en armlengdevurdering. Dette har innvirkning på hvor stor andel av selskapets finansieringskostnader som kan allokere driftsstedet.

Utgangspunktet er at rentekostnader til gjeld tilknyttet driftsstedets virksomhet fradras ved allokeringen. Før 2008-rapporten gjaldt dette uten unntak, og reglene kunne dermed utnyttes ved at selskaper lånefinansierte virksomheter i land hvor de så seg tjent med rentefradrag, og benyttet fri kapital i andre land. Dette ledet imidlertid til resultater i strid med selvstendighetsfiksjonen, som tilsier at uavhengige selskaper finansieres med en fordeling av gjeld og fri kapital. Etter 2008-rapporten er derfor rettstilstanden endret, og etter AOA skal det nå skattemessig fingeres fri kapital og gjeld til driftsstedet i tråd med selvstendighetsfiksjonen.¹⁵³ Det er renter som svarer til fingert gjeld (driftsstedets «armlengdes finansieringskostnad») som nå allokere driftsstedet.

Et fast driftssted kan tenkes finansiert med ekstern gjeld på to ulike måter: driftsstedet kan oppta gjeld direkte fra tredjeparter, eller hovedforetaket kan stå for opptak av ekstern gjeld og deretter fordele denne internt i selskapet. Uansett fremgangsmåte vil ovenstående regler komme til an-

¹⁵⁰ *Ibid.*, punkt 104

¹⁵¹ *Ibid.*, punkt 129

¹⁵² OECD-kommentarene 2008 art. 7 punkt 18

¹⁵³ *Ibid.*, art. 7 punkt 45

vendelse, men sistnevnte reiser spørsmålet om hovedforetaket skal tilskrives en fortjeneste (rentepåslag¹⁵⁴ eller betaling for sin forvaltningsfunksjon) når de formidler ekstern gjeld til underenhetene.

Svaret avhenger av en nærmere funksjonsanalyse, og hvilken versjon av artikkel 7 som kommer til anvendelse. Hvis hovedkontoret er en ren formidlingskanal for ekstern gjeld til underenhetene, vil det neppe være rom for fortjenestepåslag.¹⁵⁵ Driver hovedkontoret derimot en aktiv kapitalforvaltning, eksempelvis for å minimere finanskostnader og risiko for illikviditet eller insuffisiens, kan det være grunnlag etter nye artikkel 7 for rentepåslag til fast driftssted (fordi man anser kapitalens økonomiske eierskap for å være hos hovedkontoret), eller at de får sine kostnader dekket med fortjenestepåslag (fordi man anser hovedforetaket som en tjenesteyter).¹⁵⁶ Etter artikkel 7 før 2010 vil det derimot kun være rom for dekning av kostnader også i disse tilfellene, hvis ikke kapitalforvaltningstjenesten også ytes eksternt, eller det er kjernevirksomheten ved enheten.¹⁵⁷

4.5.5.1.1 Reglens betydning for norske forhold

For utlendingers faste driftssted i Norge er skatteavtalens renteregler av noe begrenset interesse der driftsstedet har høye renteutgifter, ettersom norsk internrett bestemmer at slike renteutgifter vil være fradragsberettiget i driftsstedets inntekt uansett, såfremt gjelden er «stiftet til fremme av virksomhet som det skal svares skatt av her i riket», jf. sktl. §§ 4-31 (5) og 6-40 (4). Ettersom skatteavtalen ikke kan begrense internrettens fradragsregler, vil skattyter kunne påberope seg de norske reglene når de gir gunstigere behandling.

De gjennomgåtte reglene får derimot betydning når utenlandske selskapers faste driftssted i Norge har lavere rentekostnader enn armlengdes finansieringskostnad (og tilsvarende høye renteutgifter ved hovedkontoret). Norge skal da, i tråd med OECD-kommentarene 2008, oppjustere rentekostnadene slik at det er innenfor en armlengdevurdering.¹⁵⁸

I tillegg får reglene betydning når Norge skal beregne grunnlaget for kredittfradragsreglene for norsk selskaps faste driftssted i utlandet, som gjøres på grunnlag av artikkel 7. Har driftsstedet høye rentekostnader (og hovedkontoret lave) skal disse nedjusteres til armlengdenivå, slik at grunnlaget for kreditfradraget økes og selskapet får høyere maksimalfradrag for utenlandsk skatt. I den annen stat vil driftsstedets skattbare fortjeneste øke parallelt. Har driftsstedet lavere

¹⁵⁴ Merk at underenheter etter OECDs autoriserte tilnærming har samme kredittverdighet som hovedforetaket, og rentepåslag kan derfor ikke grunnes i ulik kredittverdighet. Se 2008-rapporten Del 1 punkt 194

¹⁵⁵ 2008-rapporten Del 1 punkt 194

¹⁵⁶ *Ibid.*, punkt 194

¹⁵⁷ Se punkt 4.5.5.1.4 og 4.5.5.5

¹⁵⁸ 2008-rapporten Del 1 punkt 201

rentekostnader (og hovedkontoret høye) skal derimot disse oppjusteres, slik at beregningsgrunnlaget for kreditfradraget, og dermed maksimalfradraget, minskes. I den annen stat vil driftsstedets fortjeneste minskes parallelt. I praksis vil dette si at det norske selskapet ikke får fullt fradrag for sine gjeldsrenter tilknyttet Norge. Dette er i tråd med OECD-kommentarene 2008, men det kan spørres om ikke skatteavtalen dermed indirekte (via kredittfradagsreglene) nekter et fradrag som internretten hjemler, og dermed skjerper norsk beskatning? Som nevnt innledningsvis er det antatt at skatteavtaler ikke kan hjemle skjerpet beskatning.

Videre kan det spørres om ikke en slik praksis vil kunne stride med EØS-rettens rett til fri etablering, fordi norske selskaper behandles ulikt avhengig av om de har et driftssted i utlandet eller ikke. I ligningsåret 2002 begrenset norske skattemyndigheter, på grunnlag av interne forskrifter, selskapet Seabrokers' beregningsgrunnlag for kreditfradrag ved å allokere rentekostnader til fast driftssted i Storbritannia. Selskapet hadde opprinnelig tilordnet renter direkte basert på tilknytning, men myndighetene endret til en indirekte metode basert på omsetning. Dermed ble en større andel av rentekostnadene allokert selskapets faste driftssted ved grunnlagsberegningen. Selskapet tok ut stevning, og under tingrettsbehandlingen ble det hentet inn rådgivende uttalelse fra EFTA, som konkluderte med at norske myndigheter hadde handlet i strid med EØS-rettens rett til fri etablering, ved indirekte å nekte norske selskaper med fast driftssted i utlandet samme rett til fradrag som andre norske selskaper. EFTA uttalte blant annet: «der utgifter er uløselig knyttet til virksomheten i Norge, vil den aktuelle beregningsmetoden etter ESAs oppfatning innebære at et selskap med et driftssted i en annen EØS-stat vil få en mindre skattefordel av disse utgiftene enn om selskapet kun hadde drevet i Norge. Dette vil utgjøre skattemessig forskjellsbehandling i strid med EØS-avtalen artikkel 31.»¹⁵⁹ De norske forskriftene ble endret etter dette, og man gikk vekk fra den indirekte metode.

Et spørsmål er om EFTA ville konkludert likt hvis Norge i dag gjorde en lignende skjønnsliknelse, begrunnet i en fingert gjeld hos fast driftssted basert på AOA? Spørsmålet må bli om en rentekostnad tilknyttet hovedforetaket i Norge, men som under selvstendighetsfiksjonen tilordnes driftsstedet, er utelukkende «uløselig knyttet til virksomheten i Norge», eller om den da også har tilknytning til driftsstedet kun ut ifra selvstendighetsfiksjonen? I så fall stiller EFTA seg annerledes til spørsmålet.¹⁶⁰ I og med selvstendighetsfiksjonens begrensede rettslige virkning utenfor artikkel 7, er det imidlertid vanskelig å vite om det er grunnlag for et slikt resonnement.

¹⁵⁹ *Seabrokers mot Norge* avs. 38

¹⁶⁰ *Ibid.*, avs. 39

4.5.5.1.2 Beregning av egenkapital og gjeld

For å finne driftsstedets armlengdes finansieringskostnad må det tilordnes en fingert egenkapital og gjeld i tråd med driftsstedets funksjoner, eiendeler og risiko. Ut ifra funksjons- og faktumsanalysen kan man vurdere hvilken totalfinansiering enheten ville hatt som uavhengig enhet, og hvordan fordelingen mellom fri kapital og gjeld bør være.¹⁶¹ Dette hovedprinsippet er OECD-medlemsstatene enige om, men det mangler konsensus for hvordan man skal gå frem for å beregne finansieringsbehovet.¹⁶²

Uavhengighetstankegangen taler for å legge kapitalstrukturen til et sammenlignbart uavhengig selskap til grunn. Fremgangsmåten vil kunne gi driftsstedet høyere egenkapital enn hovedforetaket, ettersom selskapets totalkapital ikke er en begrensning. En annen potensiell utfordring er å finne uavhengige selskaper som driver likt som driftsstedet. Det er nemlig ofte en vesensforskjell i driften av et driftssted sammenlignet med et datterselskap.

Det finnes også ulike alternativer hvor man tar hensyn til selskapets totalkapital. Kapitalspeilmetoden innebærer at alle enheter får en passende del av selskapets totalfinansiering tilordnet. Etter AOA er enhetenes andel av funksjoner og risiko en tilfredsstillende fordelingsnøkkel.¹⁶³ Deretter legger man til grunn at enhetene har samme forhold mellom fri kapital og gjeld som selskapet har totalt sett. Kapitalspeilmetoden er imidlertid ikke tilfredsstillende der selskapet som sådan er tykk- eller tynnkapitalisert.¹⁶⁴

For en praktisk løsning på ulike beregningsmetoder er det fra 2008 foreslått at driftsstedsstaten bestemmer fingert kapital og gjeld, og at hjemstaten legger beregningen til grunn, så sant hjemstaten er enig i at metoden gir et resultat i tråd med armlengdeprinsippet.¹⁶⁵

4.5.5.1.3 Gjeldende rett etter avt/Litauen

Som nevnt mangler det symmetri mellom norsk internrett og skatteavtaleretten, slik at gjeldsrenter vil kunne være fradragsberettiget i Norge selv om de ikke er det etter skatteavtaleretten. Litauiske selskaper kan derfor velge eksternt lånefinansiering av norsk driftssteds virksomhet og få disse rentene fradratt i norsk skatt. På den annen side, hvis selskapet har lave rentekostnader, og dette ikke anses for å være i tråd med en armlengdevurdering, skal norske myndigheter oppjustere driftsstedets rentekostnader til et armlengdenivå.

¹⁶¹ 2008-rapporten Del 1 punkt 141

¹⁶² *Ibid.*, punkt 181

¹⁶³ *Ibid.*, punkt 155

¹⁶⁴ Skaar (2006) s. 240

¹⁶⁵ OECD-kommentarene 2008 art. 7 punkt 48

Beskatning av et norsk selskap med fast driftssted i Litauen reiser på sin side spørsmålet om 2008-rapportens anvendelse for avtl/Litauen. Etter norsk skatteavtalerett kan 2008-kommentarene (som viser til 2008-rapporten) legges til grunn så lenge det er innenfor ordlyden, men det er uvisst om Litauen vil gjøre det samme, og resultatet kan bli at landene legger ulike beregninger til grunn.

Et tilfelle kan tenkes hvor et norsk selskaps faste driftssted i Litauen kun er finansiert med egenkapital. Norske myndigheter vil da begrense driftsstedets fortjeneste med en armlengdes finansieringskostnad, mens det kan være litauiske myndigheter legger faktisk finansiering til grunn. Resultatet vil bli at grunnlaget for de norske kreditreglene blir lavere enn grunnlaget som kommer til beskatning i Litauen. Dette medfører lavere norsk kreditramme, og i noen tilfeller høyere beskatning i Norge. Man kan f.eks. tenke seg at driftsstedet har 200 i inntekt og 0 i finansieringskostnad. Dette legges til grunn av Litauen, men norske myndigheter fingerer en finansieringskostnad på 100 for driftsstedet. Resultatet vil bli et overskudd på 100 som legges til grunn for kreditreglene, som dermed setter et tak på utenlandsk skatt som kan fradras til 27, samtidig som selskapets litauiske skatt vil være 30. Resultatet blir at ikke all litauisk skatt krediteres i norsk skatt. Se for øvrig omtalen av *Seabrokers mot Norge* ovenfor, hvor EFTA mente en lignende situasjon var i strid med EØS-retten.

4.5.5.1.4 Spesielt om internrenter

Tenker man seg et fast driftssted som et separat foretak, ville det være naturlig å tillate fradrag for rentekostnader for kapital driftsstedet låner av hovedforetaket (med tilsvarende renteinntekt på andre siden). En slik forståelse har likevel ikke blitt lagt til grunn i mønsteravtalen, og var utelukket allerede i første mønsteravtaleutkast.¹⁶⁶ Selv om utviklingen i ettertid har gått mot stadig større gjennomslag for selvstendighetsfiksjonen, er tilsvarende forbehold for internrenter fortsatt gjeldende etter mønsteravtalen 2008 artikkel 7. Norske skattemyndigheter har lagt denne forståelsen til grunn i uttalelser og enkeltsaker.¹⁶⁷ Argumentasjonen bygger på at man må ta innover seg at fast driftssted i realiteten ikke er selvstendig, og at et lån internt i et rettssubjekt prinsipielt ikke er mulig. Videre vises det til at fradrag for interne renter vil kunne medføre fradrag for ikke-reelle finansieringskostnader, i det tilfelle at hovedforetaket finansierer interngjelden ved egenkapital.¹⁶⁸

Disse begrensningene gjelder ikke for nye artikkel 7 i 2010, og renter på interne lån tillates etter at man har gjort en passende tilordning av fri kapital i tråd med selvstendighetsfiksjonen.¹⁶⁹

¹⁶⁶ OECD-kommentarene 1963 art. 7 punkt 15

¹⁶⁷ BFU 13/04 (2003), Utv-2001-374

¹⁶⁸ OECD-kommentarene 2008 art. 7 punkt 41-42

¹⁶⁹ Naas (2011) s. 412-413, 2010-rapporten Del 1 punkt 156

Interne lånerenter begrenses ved at rentene ikke kan overstige den finansieringskostnad driftsstedet ville hatt hvis det fingeres en fri kapital og gjeld som om det var en selvstendig enhet. Dermed «konkurrerer» internrenter mot eksterne renter tilordnet driftsstedet.

Internrenter godtas ikke under avtl/Litauen.¹⁷⁰ En endring i denne rettsstilstanden vil antakeligvis kreve at nye artikkel 7 forhandles inn i avtalen. For selskaper med lave eksterne rentekostnader vil ny artikkel 7 i avtl/Litauen kunne medføre en betydelig skattefordel, ved at norske driftssteder får fradrag for interne renter for fingert gjeld uten at hovedforetaket har tilsvarende finansieringskostnader eksternt.

4.5.5.2 *Royalty*

Royalty betalt til eksterne skal som utgangspunkt behandles på samme måte som eksterne renter, slik at en andel av kostnadene allokteres til de forskjellige enhetene basert på deres bruk og nytte av de immaterielle eiendelene royaltyen er betalt for.

4.5.5.2.1 *Intern royalty*

Intern bruk av immaterielle eiendeler reiser spørsmålet om eierskap til immaterielle eiendeler kan plasseres internt i et selskap. Hvis ja, kan man spørre om eierenheten har krav på å få sine utviklings- og vedlikeholdskostnader dekket, og om dette skal være med et påslag for royalty.

Intern royalty har blitt avvist i tidligere OECD-kommentarer.¹⁷¹ I 2008-rapporten ble problemstillingen imidlertid klarere belyst, og spørsmålet ble viet mer plass i OECD-kommentarene 2008. Det fremgår likevel også her at det ville være svært vanskelig å allokere eierskapet til immaterielle eiendeler til én enhet av selskapet. Utfordringen ligger i at juridisk eierskap kun kan tilhøre selskapet som sådan. Videre er det i praksis utfordrende å allokere kostnadene til kun én enhet. Kommentarene gir derfor anvisning om at både utviklings-, anskaffelses- og vedlikeholdskostnader skal fordeles på de forskjellige enheter i selskapet som får nytte av eiendelen (kostnadsbidragsordning), uten intern royalty.¹⁷²

I kommentarene til nye artikkel 7 er ikke lenger immaterielle eiendeler spesifikt omtalt, og kommentarene gjenspeiler nå AOA.¹⁷³ Intern royalty kan belastes andre selskapsenheter hvis eiendelens økonomiske eierskap er tilordnet én enhet i tråd med AOA. Økonomisk eierskap vil baseres på flere ulike funksjoner, herunder utviklerkontakt, utviklingsstrategi, intern support,

¹⁷⁰ OECD-kommentarene 1992 art. 7 punkt 18

¹⁷¹ OECD-kommentarene 1992 art. 7 punkt 18

¹⁷² OECD-kommentarene 2008 artikkel 7 punkt 34

¹⁷³ OECD-kommentarene 2014 artikkel 7 punkt 9

faktisk bruk mv. Viser derimot analysen at ordningen i realiteten må være å sammenligne med en kostnadsbidragsordning, skal dette benyttes.¹⁷⁴

Avtl/Litauen følger samme restriktive linje for intern royalty som mønsteravtalen før 2010.¹⁷⁵ Anvender man dette på Xs programvare, som beskrevet i punkt 1.2.5, vil X HK kunne få en andel av sine årlige vedlikeholdskostnader for programvaren (100 000 NOK) dekket av driftsstedet basert på en hensiktsmessig fordelingsnøkkel. Om hovedkontoret videre kan få en andel av anskaffelseskostnadene på 1 MNOK dekket må antakeligvis avgjøres på grunnlag av om det faste driftsstedet eksisterte når programvaren ble utviklet og om de tok den i bruk på det tidspunktet. Var programvaren utviklet for det faste driftsstedets virksomhet, må svare nok være ja, men hvis programvaren opprinnelig var for arbeidsleietjenesten og driftsstedets virksomhet oppsto senere, vil svaret antakeligvis være nei. I den grad X NUF er med og dekker en andel av anskaffelseskostnadene, skal imidlertid også X NUF tilordnes en tilsvarende andel av gevinsten når programvaren selges.

Hadde nye artikkel 7 blitt forhandlet inn i avtl/Litauen ville hovedkontoret kunne belaste X NUF royalty for den løpende bruken av programvaren, gitt at de ble ansett som økonomisk eier av programvaren.

4.5.5.3 Intern overføring av varer

Ved intern overføring av varer for videresalg er utgangspunktet både før og etter 2010 at enheten som leverer varene skal godskrives markedspris.¹⁷⁶ OECD-kommentarene 2008 viser imidlertid ikke til en bastant løsning for artikkel 7 før 2010,¹⁷⁷ og det kan tenkes situasjoner hvor kostnadsfordeling er mer riktig. En årsak kan være utfordringene (blant annet for likviditeten) ved å beskatte fortjeneste som ennå ikke er realisert, som vil være tilfelle der overføringen skjer i et tidligere år enn det eksterne salget.¹⁷⁸ Svært urimelige resultater kan tenkes der selskapet overfører et stort varelager som man beregner det vil ta flere år å selge ut.

En løsning blant noen avtalestater har vært å beskatte den interne transaksjonen når varen er realisert eksternt. Denne løsningen ble kun anvendt når hovedkontoret overførte varer til driftsstedet for videresalg og ikke motsatt, begrunnet i at det vil være vanskelig for driftsstedets staten å ha oversikt over når eksternt salg skjer fra hovedforetaket.¹⁷⁹

¹⁷⁴ 2010-rapporten Del 1 punkt 212

¹⁷⁵ OECD-kommentarene 1992 art. 7 punkt 18

¹⁷⁶ OECD-kommentarene 2008 art. 7 punkt 33, 2010-rapporten Del 1 punkt 173

¹⁷⁷ OECD-kommentarene 2008 art. 7 punkt 33, jf. «normally».

¹⁷⁸ *Ibid.*, art. 7 punkt 22

¹⁷⁹ Skaar (2006) s. 228-229

Temaet var lite behandlet i OECD-kommentarene ved inngåelsen av avtl/Litauen, men det er tydelig forutsatt i kommentarene at overføring av varer mellom enhetene var et typisk eksempel på disposisjoner som skulle prises til markedspris.¹⁸⁰

4.5.5.3.1 Varer til midlertidig bruk

Ved overføring av varer eller driftsmidler kun ment til midlertidig bruk er utgangspunktene forskjellig før og etter nye artikkel 7. Før 2010 er kostnadsfordeling den foretrukne fremgangsmåte,¹⁸¹ men uten at motsatt løsning er helt utelukket. Enhetene skal da fordele faktiske kostnader, avskrivninger mv. etter den nytte de har av eiendelen. Kostnadsfordelingen har skapt en rekke utfordringer, og den såkalte 365-dagersregelen som grunnlag for fordeling av kostnader har vært oppe for Høyesterett i en rekke saker.¹⁸² Av hensyn til oppgavens omfang blir disse imidlertid ikke omtalt her.

Etter at tidligere artikkel 7 (3) ble opphevet i 2010, vil varer til midlertidig bruk prises i tråd med armlengdeprinsippet under nye artikkel 7. For de fleste tilfeller vil det da være mest naturlig å anse driftsstedet for å leie midlertidige varer, slik at hovedkontoret godskrives en leiepris som dekker kostnadene i den periode driftsstedet benytter varene/driftsmidlene samt en fortjeneste. Alternativet er å belaste driftsstedet kjøpspris for varen, for deretter å «selge» den tilbake til hovedkontoret når brukstiden er over, men dette vil kunne medføre urimelige resultater hvor gevinst/tap kommer til beskatning lenge før en fremtidig (usikker) realisasjon.

4.5.5.4 Kapitalgevinster

Ved realisasjon av eiendeler er spørsmålet hva som skal til for at gevinsten kan allokere til fast driftssted.

For norsk skatteavtalerett har Høyesterett behandlet spørsmålet i Rt. 2008 s. 233 («Kellogg Brown & Root»-dommen), hvor en skattyter ble skattlagt for gevinst ved salg av et riggfartøy som var i virksomhet på norsk sokkel, selv om eierskapsbeføyelsene var i Storbritannia. Skattyter anførte at det var driften av skipet som utgjorde en virksomhet med begrenset skatteplikt, og at salget av skipet derfor ikke oppfylte internrettens vilkår for skatteplikt. Subsidiært anførte de at skatteavtalerettens selvstendighetsfiksjon måtte komme til anvendelse, slik at man anså driftsstedet for å leie skipet.

¹⁸⁰ OECD-kommentarene 1992 art. 7 punkt 13-14

¹⁸¹ OECD-kommentarene 2008 art. 7 punkt 33

¹⁸² Se bl.a. Rt-1994-132, Rt-1994-455, Rt-1998-794, Rt-2002-718, Rt-2005-855

Høyesterett kommer frem til at slik gevinst er virksomhetsinntekt etter sktl. § 5-30 (1) og vil være skattepliktig hvis tilknytningsvilkåret i § 2-3 (1) b er oppfylt. Så lenge inntekt fra driften av et driftsmiddel er skattepliktig vil også realisasjon være det,¹⁸³ og internretten legger ikke opp til en selvstendighetsfiksjon.¹⁸⁴ Videre kom Høyesterett til gevinsten bedømmes under skatteavtalens art. 13 (2), jf. art. 7 (7). Selvstendighetsfiksjon kommer derfor ikke til anvendelse på slike inntekter. Resultatet medfører at verdiskapning skjedd i utlandet blir skattlagt i Norge, men et slikt resultat er ikke i strid med OECD-kommentarene, som fremholder at regelverket er utviklet uten hensyn til gevinstens opprinnelse.¹⁸⁵

Høyesterett avviser at det skal foretas en selvstendighetsvurdering under artikkel 13 (2), men dette ser ikke ut til å være i tråd OECDs syn etter 2010. OECD-kommentarene gir anvisning om at formuleringen «movable property forming part of the business property of a permanent establishment» i artikkel 13 (2) skal forstås under begrepet «økonomisk eierskap» etter 2008-rapporten og skal underlegges selvstendighetsfiksjonen i artikkel 7.¹⁸⁶ Det kan derfor tenkes at tilsvarende sak kunne fått et annet utfall i dag.

4.5.5.4.1 Xs driftsmidler i Norge

For X kan man stille spørsmål om salg av kranbilen til markedsverdi, som medfører et skattemessig tap på 200 000 NOK, kan allokere til X NUF.

Utgangspunktet er at gevinst eller tap ved realisasjon av driftsmidler tilknyttet virksomheten i X NUF skal allokere dit, men for kranbilen vil det kunne være tvil om den egentlig oppfyller vilkåret for tilknytning til driftsstedet når det er overflødig og ikke lenger i bruk i driftsstedets virksomhet. Spørsmålet reguleres av sktl. § 2-3 (1) b og avt/Litauen artikkel 13 (2), hvorav ingen har noe tiltrekningsprinsipp,¹⁸⁷ slik at driftsmiddelet ikke vil komme til beskatning kun fordi det står på norsk jord.

Spørsmålet må bli om driftsmiddelet er av en slik tilknytning til driftsstedet at det tilordnes dit basert på økonomisk eierskap etter 2010-rapporten. Viktige momenter vil da være hvilke personer som utfører de økonomisk viktigste funksjonene relatert til driftsmiddelet og hvor disse befinner seg, som for driftsmiddel av denne typen vil være hvem som er beslutningstaker for eierbeføyelsene og forretningsstrategi for tingen samt ansvarlig for vedlikehold. I tillegg kan det være relevant hvilken enhet som står for salgsfunksjonene når den selges. Er plasseringen av disse funksjonene usikker kan det være nyttig å se på ledelsens hensikt, blant annet ved å se på

¹⁸³ Ot.prp.nr.16 (1991-1992) s. 56

¹⁸⁴ Rt-2008-233 (48)

¹⁸⁵ OECD-kommentarene 2014 art. 13 punkt 11

¹⁸⁶ OECD-kommentarene 2014 art. 13 punkt 27.1

¹⁸⁷ *Ibid.*, art. 13 punkt 27

hvilken stat selskapet har ført avskrivninger for driftsmiddelet i perioden det har stått ubrukt. Når økonomisk eierskap for kranbilen er tilordnet enten Litauen eller Norge, vil tapet tilordnes til samme stat som det økonomiske eierskapet.

4.5.5.5 Interne tjenester

Interne tjenester mellom hovedkontor og fast driftssted behandles ulikt før og etter ny artikkel 7.

I OECD-kommentarene 2008 skilles det mellom administrative interntjenester og tjenester selskapet også yter til eksterne kunder. I administrative interntjenester heter det i kommentarene at det vanligvis vil være passende («usually [would] be appropriate») å allokere rene kostnader uten påslag, fordelt etter enhetenes nytte av kostnadene¹⁸⁸ (for eksempel basert på enhetenes omsetning)¹⁸⁹. For tjenester som også ytes til eksterne kunder åpner kommentarene for at disse skal prises til markedspris når de ytes internt.¹⁹⁰

Kommentarene løfter også frem et mellomtilfelle, hvor man har en enhet i selskapet hvis kjerneaktivitet er å yte en tjeneste til en annen del av selskapet, og hvor disse tjenestene utgjør en reell fordel for selskapet samtidig som det påfører selskapet betydelige kostnader. For slike aktiviteter vil det normalt være på sin plass at enheten får en fortjeneste for disse tjenestene.¹⁹¹

Delingen for interne tjenester etter 2008-kommentarene følger til en viss grad de generelle retningslinjene kommentarene gir for når disposisjoner skal prises i tråd med armlengdepris (gjennomgått i punkt 4.5.1.2), men kan se ut til å være noe strengere. Tjenester som er et ledd i en funksjon som leder til en ekstern realisasjon av fortjeneste vil etter hovedprinsippet for disposisjoner prises i tråd med armlengdeprinsippet. Kommentarene som spesielt omhandler interne tjenester snevrer imidlertid anvendelsen inn til tjenester som ytes direkte til eksterne.

Etter nye artikkel 7 skal alle interne tjenester prises til markedspris eller etter kostplussmetoden, så fremt det ikke under internprisingsretningslinjene ville være å anse som en kostnadsbidragsordning.¹⁹²

Ved inngåelsen av avtl/Litauen, var gjeldende rett for mønsteravtalens artikkel 7 at interne tjenester skulle være gjenstand for kostnadskompensasjon uten påslag for fortjeneste. Unntaket

¹⁸⁸ OECD-kommentarene 2008 art. 7 punkt 37

¹⁸⁹ *Ibid.*, art. 7 punkt 27

¹⁹⁰ *Ibid.*, art. 7 punkt 35

¹⁹¹ *Ibid.*, art. 7 punkt 36

¹⁹² 2010-rapporten Del 1 punkt 219

fra selvstendighetsfiksjonen var begrunnet i vanskeligheter med å gjennomføre en slik praksis i virkeligheten, og uklare regler for hvordan fortjenestepåslaget eventuelt skulle beregnes.¹⁹³ Ved Norges fortolkning av avtl/Litauen vil imidlertid OECD-kommentarene 2008 ha vekt, og man vil i de fleste tilfeller bruke markedspris der tjenesten også ytes eksternt, eller hvor den interne tjenesten er kjerneaktiviteten ved driftsstedet. Litauens fortolkning er derimot mer usikker, og det kan oppstå situasjoner hvor landene anlegger ulike fortolkninger.

4.5.5.5.1 Ledelseskostnader

Et særlig spørsmål er om hovedkontoret skal få allokert en viss fortjeneste for lederskapets verdiskapning («good management»). Ut ifra selvstendighetsfiksjonen kan et selskap som har ledelsen i et land, men som driver all sin virksomhet i driftsstatsstaten, sammenlignes med selskaper som styres av et driftsselskap, hvor driftsselskapet typisk fakturerer for sine tjenester eller forventer en prosentandel av selskapets fortjeneste.

Ved inngåelsen av avtl/Litauen var slike disposisjoner avvist, med unntak for stater som allerede hadde praksis for slik godtgjørelse.¹⁹⁴ Avvisningen var begrunnet i at slike disposisjoner ville skape store praktiske utfordringer. Denne samme forståelsen er opprettholdt i 2008-kommentarene,¹⁹⁵ og fortjenestepåslag på ledelseskostnader vil nektes både i Norge og Litauen under avtl/Litauen. Etter mønsteravtalen 2014 vil derimot slike disposisjoner kunne prises til forsvarelig armlengdepris.

¹⁹³ OECD-kommentarene 1992 art. 7 punkt 20

¹⁹⁴ OECD-kommentarene 1992 art. 7 punkt 21-22

¹⁹⁵ OECD-kommentarene 2008 art. 7 punkt 38-39

5 Allokeringsreglens anvendelse på X

I det følgende anvendes avtl/Litauens allokeringsregler på X.

5.1 Funksjons- og faktumsanalyse av X

For å kunne ta stilling til de videre spørsmålene må man kjenne selskapets fordeling av funksjoner, risiko, eiendeler mv. I oppgavens sammenheng fungerer oppgavens punkt 1.2 som funksjons- og faktumsanalyse, og bør leses på nytt før den videre drøftelsen.

Basert på funksjonsfordelingen mellom enhetene antas det at X NUF, som står for prisavtalene og oppfølgingen av leveransene, er nærmest å bære risikoen for feil ved pris eller resultat. Risikoen for manglende tilgang på oppdrag knyttes derimot opp til hovedkontorets ledelse, markedsføringsfunksjoner og ansettelsesansvar.

5.2 Internrettslig skatteplikt

Norsk skatteplikt for Xs virksomhet følger av sktl. § 2-3 (1) b. Entreprenørvirksomhetens kjerneaktivitet, levering av byggarbeider til avtalt pris, finner sted fysisk i Norge, og vil derfor oppfylle bestemmelsens vilkår for å «drives» her. Videre er arbeidsleie eksplisitt nevnt i skattelovens bestemmelse, og er antatt å ikke måtte «drives her eller bestyres herfra».¹⁹⁶ Arbeidsleievirksomheten har derfor også internrettslig skatteplikt til Norge. Xs inntekter fra prosjekteringsvirksomheten, som både drives og bestyres i Litauen, er derimot ikke skattepliktig til Norge selv om kundene er norske. Fradragsrett for kostnader følger av samme bestemmelse, og er antatt å følge parallelt med inntekters skatteplikt.

I Litauen er X globalskattepliktig etter PMl art. 4, men fortjeneste som etter skatteavtalen blir beregnet for X NUF er unntatt fra beskatning. Parallelt regulerer PMl fradragsretten for alle kostnader med unntak av kostnader allokert til driftsstedet.

5.3 Tilordning av inntekter/kostnader til X NUF

I tråd med fremgangsmåten beskrevet i punkt 2.3.1, ses det videre kun på inntekter som er skattepliktig etter internretten.

5.3.1 Entreprenørvirksomheten

Entreprenørvirksomheten danner grunnlaget for fast driftssted i Norge, og X NUF dekker en rekke av virksomhetens viktige funksjoner. Tilknytningen mellom entreprenørinntektene og X NUF fremgår av disse funksjonene, slik at tilknytningsvilkåret i avtl/Litauens artikkel 7 (1) ikke vil hindre inntekten fra å allokere X NUF.

¹⁹⁶ Rt-1997-653 s. 661

Spørsmålet blir så om inntekten fortsatt tilordnes driftsstedet hvis man tenker at X NUF er selvstendig og uavhengig av X HK. Spørsmålet besvares ved å se på enhetenes kjernevirksomhet, som for X NUF er todelt: på daglig basis driver NUF-et oppsyn, kontroll og administrasjon av den daglige gjennomføring av kontraktene; på overordnet nivå er det X NUF som forhandler og forvalter ramme- og prisavtalene, og følger opp reklamasjonssaker. X HKs kjernevirksomhet er leveranse av personell.

Basert på enhetenes funksjonsfordeling er det nærliggende å tenke at generalentreprenørene ville inngått kontrakten med X NUF, som besitter kompetanse på norske regler, prissetting, kontraktsforhandling mv., og som derfor tenkes å ha det litauiske hovedkontoret som underleverandør av personell. Hovedkontoret er dårligere rustet til å svare generalentreprenørenes krav om resultatansvar for leveransene. Resultatet vil være at entreprenørvirksomhetsinntektene allokeres X NUF.

Det kan spørres hva som skal til for at tilordningen bikker andre veien, slik at kontraktsinntekten allokeres hovedkontoret og X NUF blir hovedkontorets underleverandør ved utførelsen. Avgjørende må være funksjons- og risikofordelingen mellom enhetene. Resultatet kunne blitt annerledes hvis X HK sto for kontraktsforhandlinger, prissetting og oppfølging av reklamasjoner, eller i større grad var involvert i arbeidets resultat. I så tilfelle ville en større del av risikoen tilordnes hovedkontoret, og X NUF ville blitt ansett som leverandør av oppsyns- og kontrolltjenester for hovedkontorets kontraktsutførelse – nærmest som en «hovedkontorets forlengede arm i Norge», og ikke en naturlig kontraktspart overfor kunden.

Nært relatert til entreprenørvirksomheten er de litauiske arbeidernes lønnskostnader. Fremmedarbeiderne er ansatt av og ved hovedkontoret, og får sin lønn utbetalt derfra uavhengig av om de arbeider under entreprenørkontrakt eller for arbeidsleiekunder. For den andel som angår entreprenørvirksomheten er den likevel pådratt på vegne av driftsstedets virksomhet, som en helt nødvendig kostnad for å realisere kontraktsforpliktelsene. Om den likevel skal allokeres direkte dit, eller inngå i en større disposisjon mellom enhetene, drøftes i punkt 5.4.

5.3.2 Arbeidsleievirksomheten

Videre har selskapet inntekter fra arbeidsleie til andre kunder enn entreprenørkundene. Utleien administreres av hovedkontoret.

Først kan det reises spørsmål om arbeidsleievirksomheten i seg selv er et fast driftssted. Når arbeidsleievirksomhet drives og bestyres utelukkende fra utlandet vil ikke vilkårene for fast driftssted være oppfylt. Spørsmålet blir derfor om virksomheten har en slik tilknytning til entreprenørvirksomhetens faste driftssted at den likevel skal allokeres dit. Virksomheten kan nemlig

være tilknyttet driftsstedet uten selv å utgjøre et fast driftssted.¹⁹⁷ Hvis det ikke er tilfelle må man spørre om det begrensede tiltrekningsprinsippet i avtl/Litauen får anvendelse på virksomheten.

Alle funksjoner for å drive arbeidsleie utføres ved hovedkontoret (spesielt ressursstyringsavdelingen), og det er ingen koblinger mellom X NUF og kundene som kjøper arbeidsleietjenester. Under slike forutsetninger er ikke tilknytningsvilkåret oppfylt. Skulle derimot faktum være at X NUF utfører noen av funksjonene i arbeidsleievirksomheten, slik som kundekontakt, ressursfordeling eller HR, ville raskt resultatet kunne bli annerledes.

Avtl/Litauen artikkel 7 (1) litra c har som nevnt et utvidet tiltrekningsprinsipp som gir driftsstedetsstaten mulighet til å beskatte samme eller lignende forretningsvirksomhet som det faste driftsstedet. Spørsmålet blir derfor om arbeidsleie er å anse som en lignende forretningsvirksomhet som entreprenørvirksomheten. Det finnes lite veiledning til hvordan bestemmelsen skal forstås, hverken i avtl/Litauens forarbeider eller i kommentarene til FNs mønsteravtale. Det virker imidlertid som en av de opprinnelige intensjoner bak bestemmelsen er å ramme virksomhet som likegodt kunne vært drevet gjennom det faste driftsstedet, men som partene holder utenfor av skattemessige grunner. Utover dette må spørsmålet løses etter ordlyden.

Selv om det fysiske byggearbeidet arbeiderne utfører kan være likt under arbeidsleie- eller entreprenørkontrakt, er arbeidsleie rettslig sett en ganske annen form for virksomhet, spesielt med hensyn til ansvar og risiko. X HK har ikke resultatansvar for det utleide personell, og arbeiderne får instruksjoner fra selskapene som leier dem inn. Videre kan det argumenteres for at X NUF ikke sitter med kompetanse på ressursstyring, slik som hovedkontorets ressursavdeling, og at de derfor ikke med rimelighet kunne drevet arbeidsleievirksomheten.

Konkluderer man med at det begrensede tiltrekningsprinsippet ikke får anvendelse, vil resultatet være at virksomheten er unntatt fra norsk beskatning etter skatteavtalen. Får prinsippet anvendelse vil virksomheten kunne beskattes i Norge. Basert på ovennevnte argumenter blir det videre lagt til grunn at prinsippet ikke får anvendelse.

5.4 Disposisjoner mellom HK og NUF

For å finne X NUFs endelige fortjeneste må det vurderes hvilke disposisjoner som skal anerkjennes mellom NUF og HK, og hvordan disse skal prises.

Hovedkontoret har kostnader til en rekke funksjoner som kommer X NUF direkte eller indirekte til nytte. En mulighet er derfor at X NUF får tildelt en andel av kostnadene som reflekterer deres

¹⁹⁷ Rt-1997-653 s. 661

nytte av funksjonene. En slik fordeling vil gi hovedkontoret dekning av faktiske kostnader, men et fortjenestepåslag vil være utelukket under avtl/Litauen (både etter OECD-kommentarene 1992 og 2008).

Ut ifra hovedkontorets funksjoner er det imidlertid mulig, når man tenker seg X NUF og X HK uavhengig av hverandre, å anse hovedkontoret for å yte tjenester til driftsstedet, bl.a. at regnskapsavdelingen yter økonomitjenester og markedsføringsavdelingen markedsføringstjenester til NUF-et. Ser man også rekruttering, opplæring, HR, lønnsutbetalinger og ressursadministrasjon under ett, ser man at HK leverer arbeidsleietjenester til NUF-et (alle de sentrale arbeidsfunksjonene er hos HK). Alle disse tjenestene kan anerkjennes som disposisjoner mellom enhetene, og medfører i hvert fall at hovedkontoret skal ha kostnadene til disse tjenestene dekket av NUF-et. Spørsmålet blir videre om noen av disse tjenestene skal prises til markedspris.

Hverken markedsførings- og økonomitjenestene er tjenester hovedkontoret yter til eksterne parter. Ved interne tjenester åpner 2008-kommentarene kun for fortjenestepåslag der tjenesten ytes eksternt eller hvor funksjonene utgjør hovedaktiviteten ved enheten. Både økonomi- og regnskapsavdelingen er imidlertid bare en av flere støttefunksjoner for øvrig virksomhet ved hovedkontoret, og det skal derfor neppe beregnes noe fortjenestepåslag ved dekning av disse kostnadene.

Svaret er et annet for arbeidsleietjenesten. Det generelle utgangspunkt for avtl/Litauen artikkel 7 er at interne tjenester ikke underlegges armlengdespris, men som vi så i punkt 4.5.5.5 er dette moderert ved 2008-kommentarene som åpner for at tjenester selskapet også yter til eksterne parter kan prises til markedspris. For X HK er arbeidsleietjenesten en tjeneste de også leverer til eksterne kunder (arbeidsleievirksomheten).

Reviderte kommentarer er antatt å ha betydning ved norsk skatteavtaletolkning. I dette tilfellet modererer OECD-kommentarene 2008 den tidligere forståelsen av at interne tjenester ikke kan prises med fortjenestepåslag. Tilnærmingen kan synes å være motstridende med tidligere kommentarer, som klart avviste armlengdepris på interntjenester. Man kan imidlertid anse tidligere kommentarers mer eller mindre kategoriske avvisning for å være unyansert, og at armlengdepris fortsatt avvises etter 2008-kommentarene, men nå mer nyansert og noe begrenset. Et annet aspekt er hensynet til andre staters suverenitet. I dette tilfelle derimot, hvor markedspris etter all sannsynlighet vil minske beskatningsgrunnlaget i Norge, gjør ikke et slikt hensyn seg gjeldende. Antakeligvis er ikke mothensynene sterke nok til at Høyesterett i denne saken ville avveket fra sin tidligere entydige praksis med å anvende reviderte kommentarer.

Etter litauisk rett er 2008-kommentarenes anvendelse usikker, og det kan derfor tenkes at Litauen ikke vil godkjenne en disposisjonspris basert på X HKs markedspris for tjenesten. Resultatet hvis Norge anvender 2008-tilnærmingen og Litauen 1992-tilnærmingen vil være en ikke-beskatningssituasjon for mellomlegget mellom markedspris og kostpris (gitt at markedspris er høyere enn kostpris), ettersom mellomlegget trekkes fra i driftsstedets fortjeneste etter norsk rett, men likevel er unntatt fra beskatning på grunn av unntaksmetoden for driftsstedets fortjeneste etter litauisk rett.

Allokeringen til X NUF kan eksemplifiseres i tall (tallene er i millioner NOK):

Uten arbeidsleiedisposisjon: X NUF allokeres 80 i kontraktsinntekter, 65 i lønnskostnader for arbeiderne fra Litauen, 5 som sin andel av generelle kostnader og 2 i direktekostnader ved driftsstedet (daglig leders lønn, kontorleie mv.). Totalt overskudd blir 8. Utlignet skatt i Norge blir 2,16.

Med arbeidsleiedisposisjon: X NUF allokeres en disposisjon for arbeidsleie basert på markedspris til 72. Allokering av lønnskostnader utgår. Videre reduseres andel av de generelle kostnadene med kostnadene som er bakt inn i disposisjonen og er nå 2. Direkte kostnader er fortsatt 2. Totalt overskudd blir 4. Utlignet skatt i Norge blir 1,08.

Velger Norge å anerkjenne arbeidsleiedisposisjonen, men ikke Litauen, blir resultatet at 4 ikke kommer til beskatning i noen av statene.

Resultatet samsvarer godt med selvstendighetsfiksjonen. Entreprenørkontraktene antas å være priset på grunnlag av alle selskapets kostnader og risikoer samt en passende fortjeneste. Når X NUF belastes markedspris for arbeidsleie får hovedkontoret en del av fortjenesten, tilsvarende verdiskapningen som følger av arbeidsleiefunksjonene, mens fortjeneste til dekning av risiko og verdiskapning ved driftsstedet blir værende igjen hos driftsstedet (i eksempelet 4 MNOK til hver av enhetene).

Når det gjelder disposisjonsprisen tilsier armlengdeprinsippet at man tar utgangspunkt i markedsprisen som foreligger mellom X og eksterne kunder, men denne skal tilpasses i tråd med eventuelle forskjeller mellom disposisjonen og den eksterne arbeidsleietjenesten. Et moment som kan tilsi en senket pris kan være at daglig leder dekker noen av arbeidsgiverfunksjonene som hovedkontoret dekker overfor eksterne (daglig oppfølging av kortvarig sykefravær.). Et annet moment er at NUF, ettersom entreprenørvirksomheten er Xs største virksomhet, forbruker langt mer arbeidskraft enn de eksterne kundene, som i et uavhengig forhold nok ville gitt noe forhandlingsrom på pris til fordel for NUF-et. Videre bør prisen gjenspeile valutarisikoens plassering, som vanligvis avgjøres av om prisen settes i eget eller annen lands valuta. Gitt at HK,

som kun leverer arbeidsleietjenesten til det norske markedet, priser seg i NOK, kan det legges til grunn at valutarisikoen er priset inn i eksisterende markedspris.

Hadde nye artikkel 7 blitt forhandlet inn i avtl/Litauen ville det også vært mulig for hovedkontoret og belaste en fortjeneste på øvrige tjenester de leverer til driftsstedet. Med en fortjenestemargin på 10% ville ytterligere 0,2 MNOK forflyttes til Litauen i eksempelet over, og skattebesparelsen ville økt med ca. 24 000 NOK (basert på 27 % skatt i Norge, 15 % skatt i Litauen).

5.4.1 Alternativ løsning: entreprenørinntekten allokeres hovedkontoret

Hvis funksjonsanalysen viser at entreprenørinntektene allokeres til hovedkontoret (se punkt 5.3.1) anerkjennes andre disposisjoner mellom enhetene. Driftsstedet vil da være tjenesteyter overfor hovedkontoret. Interntjenesten vil være å holde oppsyn og kontroll med gjennomføringen av entreprenørkontraktene, slik at den skjer iht. kontrakt, byggherreforskriften mv. samt bistå arbeiderne administrativt. Driftsstedets kostnader er pådratt på vegne av hovedkontoret, og det vil være grunnlag for å anerkjenne en disposisjon hvor driftsstedet får sine kostnader dekket. Spørsmålet blir om disposisjonen i tillegg skal prises med en fortjeneste.

Driftsstedet yter i dette tilfellet en interntjeneste til hovedkontoret som ikke tilbys eksterne. Utgangspunktet er derfor at det ikke legges til et fortjenesteelement. Som nevnt under punkt 4.5.5.5 finnes det imidlertid mellomtilfeller hvor driftsstedets kjernevirksomhet er å yte en tjeneste til hovedforetaket som disse har en reell fordel av, slik som X NUF i dette tilfelle. Resultatet blir at X NUF allokeres et passende fortjenestepåslag for sin tjeneste.¹⁹⁸ Endelig disposisjonspris settes til markedspris hvis det finnes, eller kostpluss-pris (fortjenesten fastsettes etter driftsstedets funksjoner, risiko og verdiskapning).

¹⁹⁸ OECD-kommentarene 2008 art. 7 punkt 36

6 Avslutning

6.1 Oppsummering av artikkel 7s utvikling

Gjennomgangen har vist at endringen av ordlyden i artikkel 7 i 2010 medførte materielle endringer i allokeringsreglene. I tillegg har vi sett at reglene også før 2010 gjennomgikk en merkbar utvikling, spesielt ved 2008-rapportens implementering i OECD-kommentarene.

I praksis har utviklingen vært størst for selskapsinterne disposisjoner, slik som interntjenester, internrenter og intern royalty, som nå i større omfang enn tidligere skal prises etter armlengdeprinsippet.

6.2 Avsluttende betraktninger rundt allokeringsreglene i avtl/Litauen

Oppgaven har belyst problemstillinger som reiser seg når man skal finne frem til gjeldende rett etter en spesifikk skatteavtale. En rekke omstendigheter rundt avtalen kan ha betydning, slik som hvilken stat som er avtalepart, tidspunkt for avtaleinngåelsen og eventuelle avvik fra mønsteravtalen. Vi har også sett at statenes ulike syn på anvendelse av internasjonale rettskilder kan medføre ulik allokering til fast driftssted.

Oppgaven har vist at gjeldende rett etter avtl/Litauen skiller seg betydelig fra gjeldende rett etter mønsteravtalen 2014, spesielt med hensyn til selskapsinterne disposisjoner. Avtl/Litauen skiller seg og i en viss grad fra mønsteravtalen 2008, hovedsakelig på grunn av forskjeller i bestemmelsene.

Oppgaven har belyst hvilke endringer X vil oppleve hvis nye artikkel 7 blir forhandlet inn i avtl/Litauen. For øyeblikket er det imidlertid ingen grunn til å anta at Litauen vil være interessert i en avtale med nye artikkel 7, på linje med de fleste andre ikke-medlemmer av OECD. Dette vil sannsynligvis forandre seg hvis Litauen blir medlem av OECD, som kan skje i løpet av 2015.

6.3 Utviklingen videre: BEPS

Det er et internasjonalt fokus på aggressiv skatteplanlegging og uthuling av nasjonale skattefundamenter. For å imøtegå utfordringene startet OECD og G20-landene i 2012/2013 prosjektet «Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS), hvor det er utarbeidet en handlingsplan med 15 aksjonspunkter. Retningslinjer for de syv første ble klare i 2014; de siste åtte skal være klare innen utgangen av 2015. Prosjektet er tenkt implementert gjennom et multilateralt instrument, og skal få effekt både på tidligere og nye skatteavtaler og nasjonal lovgivning.

Flere av aksjonspunktene kan påvirke allokering til fast driftssted. Blant fokusområdene er vilkårene for fast driftssted i lys av den digitale økonomien (aksjon 1), internprisingsreglene ved

overføring av immaterielle eiendeler, risiko og kapital (aksjon 8, 9 og 10), mottiltak mot misbruk av hybridarrangementer (aksjon 2)¹⁹⁹, skattemessig motivert opprettelse²⁰⁰ eller unngåelse av fast driftssted (aksjon 6 og 7) og rentefradragsreglene (aksjon 4). Det er også fokus på å involvere ikke-medlemmer av OECD i BEPS-arbeidet. Arbeidet er ikke ferdigstilt, og det endelige resultatet foreligger først når alle tiltakene er utredet. Om ikke resultatet medfører direkte endringer i allokeringsreglene, er det ventet endringer i mønsteravtalen artikkel 5, som igjen vil påvirke allokeringsreglenes anvendelsesområde.

¹⁹⁹ Fast driftssted kan misbrukes i hybridarrangementer, se BEPS-rapport aksjon 2 punkt 93-96

²⁰⁰ BEPS-rapport aksjon 6 punkt 40-42

Litteraturliste

Lovgivning

Norsk lovgivning:

- 1949 Lov 28. juli 1949 nr 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. [dobbelbeskatningsavtaleloven]
- 1992 Lov 27. november 1992 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven)
- 1996 Lov 26. mars 1996 nr 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- 2007 Forskrift 7. desember 2007 om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer (forskrift om dokumentasjon av internprising)
- 2015 Stortingsvedtak 15. desember 2014 nr. 1718 om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2015 (Stortingets skattevedtak)

Litauisk lovgivning:

- 2001 Pelnio Mokesčio Įstatymas Nr. IX-675 (litauisk skattelov) av 20 desember 2001

Skatteavtaler:

- | | |
|----------------------|--|
| Avtl/Elfenbenskysten | Overenskomst mellom Norge og Elfenbenskysten til unngåelse av dobbeltbeskatning og gjennomførelse av gjensidig administrativ bistand med hensyn til skatter av inntekt, Abidjan 15. februar 1978 |
|----------------------|--|

Avtl/Litauen

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Litauen til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue, Oslo 27. april 1993

Forarbeider:

Ot.prp. nr. 16 (1991-1992)

Oppfølging av skattereformen 1992

Ot.prp. nr. 62 (2006-2007)

Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising)

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)

Ny skattelov

Prop. 137 S (2013–2014)

Samtykke til å sette i kraft en skatteavtale mellom Norge og Bulgaria, undertegnet i Sofia 22. juli 2014

St.prp. nr. 100 (1977-1978)

Om samtykke til ratifikasjon av en overenskomst mellom Norge og Elfenbenskysten til unngåelse av dobbeltbeskatning og gjennomførelse av gjensidig administrativ bistand med hensyn til skatter av inntekt, undertegnet i Abidjan 15. februar 1978

St.prp. nr. 91 (1992-1993)

Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Litauen til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue, undertegnet i Oslo den 27. april 1993.

Administrative uttalelser:

BFU 13/04 (2003)

Utv. 1969 s. 509

Utv. 2001 s. 374

Juridisk litteratur

Norsk juridisk litteratur:

Andenæs, Mads Henry, *Rettskildelære*, 2. utgave, 2009

Naas, Henning, Christian Bruusgaard, Kristine Ilstad og Christian Svensen, *Norsk internasjonal skatterett*, 2011

Ruud, Morten og Geir Ulfstein, *Innføring i folkerett*, 4. utgave, 2011

Skaar, Arvid Aage, Mariann Andersen, Bettina Banoun, Andreas Bullen m.fl., *Norsk skatteavtalerett*, 2006

Skaar, Arvid Aage, *Permanent Establishment – Erosion of a Tax Treaty Principle*, 1991

Sollund, Stig, «Artikkel 7 i nye skatteavtaler – ansiktsløftning eller forvandling?», I: *Høyt skattet – festskrift til Frederik Zimmer*, Bettina Banoun, Ole Gjems-Onstad, Arvid Aage Skaar (red.), 2014, s. 523-533

Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utgave, 2008

Norske tidsskrifter:

Eng, Svein, «Får prejudikatlæren anvendelse på domsargumenter vedrørende rettskildelæren?», *Tidsskrift for rettsvitenskap* 1997 s. 21

Sollund, Stig, «Selskapsbeskatning i en verden med nasjonale grenser og grenseløs økonomi», *Skatterett*, (2010) s. 215-217

Zimmer, Frederik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2003», *Skatterett*, (2004) s. 271-291 og s. 341-366

Internasjonal juridisk litteratur:

Blokker, Niels, «Skating on thin ice? On the law of international organizations and the legal nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention», I: *The Legal Status of the OECD Commentaries*, Sjoerd Douma og Frank Engelen (red.), 2008, s. 13-28

Lang, Michael, Josef Schuch, Claus Staringer, Pasquale Pistone (red.), *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, 2012

Thirlway, Hugh, «The role of the international law concepts of acquiescence and estoppel», I: *The Legal Status of the OECD Commentaries*, Sjoerd Douma og Frank Engelen (red.), 2008, s. 29-50

Vogel, Klaus, *Klaus Vogel on double taxation conventions : a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital with particular reference to German treaty practice*, 1997

Ward, David A., Luc de Broe, Juergen Killius, Jean-Pierre Le Gall m.fl., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, 2005

Rettspraksis:

Rt. 1984 s. 99 *Alaska*

Rt. 1994 s. 752 *Alphawell*

Rt. 1997 s. 653 *Siemens*

Rt. 2000 s. 1811 *Finanger I*

Rt. 2001 s. 512 *Safe Service*

Rt. 2002 s. 718 *Heerema*

Rt. 2003 s. 1324 *Statepipe*

Rt. 2004 s. 957 *PGS*

Rt. 2006 s. 404 *Invensys*

Rt. 2008 s. 233 *Kellogg Brown & Root*

Rt. 2011 s. 999 *Allseas II*

Internasjonale rettskilder

OECD-kilder:

OECDs mønsteravtale 1963/1992/2008/2010/2014	OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 1963/1992/2008/2010/2014
Kommentarer til OECDs mønsteravtale 1992/2008/2010/2014	Commentaries on the Articles of the Model Tax Conven- tion 1992/2008/2010/2014
OECDs 2008/2010-rapport	2008/2010 Report on the Attribution of Profits to Perma- nent Establishments
BEPS-rapport aksjon 2	<i>OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Neutralising the Effects of Hybrid Mis- match Arrangements</i> , 16. september 2014
BEPS-rapport aksjon 6	<i>OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Preventing the Granting of Treaty Ben- efits in Inappropriate Circumstances</i> , 16. september 2014

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), *Costa Rica and Lithuania invited to open formal OECD accession talks* (2015) 09.04.2015, <http://www.oecd.org/countries/lithuania/costa-rica-and-lithuania-invited-to-open-formal-oecd-accession-talks.htm> [sitert 13.04.2015]

Andre internasjonale rettskilder:

Wienkonvensjonen	Wien-konvensjonen om traktatretten, Wien 23. mai 1969
FNs mønsteravtale 2011	United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2011
ICJs statutter	Statute of the International Court of Justice

Seabrokers mot Norge Sak E-7/07, *Seabrokers mot Norge*, EFTA Court Report 2008 s.
172

Den internasjonale domstolen, *Legality of the threat or use of nuclear weapons*, rådgivende
uttalelse, 1996

Personlige meddelelser:

Vegelyte, Elena (Senior Tax Consultant, Ernst & Young Lithuania), korrespondanse per telefon
og e-post, 10. og 13. april 2015